

En oversikt over det norske merverdiavgiftsregelverket for petroleumsvirksomhet tilknyttet norsk kontinentalsokkel

Kandidatnummer: 597

Leveringsfrist: 25.4.2013

Antall ord: 14 455



Innholdsfortegnelse

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | INNLEDNING | 1 |
| 2 | INNFØRING I AVGIFTSSYSTEMET OG BEGREPSBRUK | 3 |
| 2.1 | Merverdiavgiftsretten | 3 |
| 2.2 | Avgiftsplikten | 4 |
| 2.2.1 | Generelt | 4 |
| 2.2.2 | Omsetning | 5 |
| 2.2.3 | Uttak | 6 |
| 2.2.4 | Innførsel | 7 |
| 2.3 | Registrerings- og betalingsplikten | 8 |
| 2.4 | Fradragsretten | 10 |
| 2.5 | Unntak fra loven | 11 |
| 2.6 | Fritak for merverdiavgift | 12 |
| 2.7 | Nærmere om merverdiavgiftsområdet | 12 |
| 2.8 | Petroleumsvirksomhet | 13 |
| 3 | FRITAK FOR INNENLANDS OMSETNING OG UMLEIE AV PLATTFORMER MV. | 15 |
| 3.1 | Generelt | 15 |
| 3.2 | Plattformer | 17 |
| 3.2.1 | Til bruk i petroleumsvirksomhet | 18 |
| 3.2.2 | Driftsutstyr | 20 |
| 3.2.3 | Levering sammen med plattform | 21 |
| 3.3 | Tjenester på plattformer mv. og tilhørende driftsutstyr | 21 |
| 3.3.1 | Vilkårene for avgiftsfritak | 22 |
| 3.3.2 | Dokumentasjonskrav | 23 |
| 3.4 | Vareleveranser i forbindelse med tjenester omfattet av § 6-11 (2) | 24 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 3.4.1 | Levering av varene | 24 |
| 3.4.2 | I forbindelse med fritatt tjeneste | 24 |
| 3.4.3 | Dokumentasjonskrav | 25 |
| 3.4.4 | Separate vareleveranser..... | 25 |
| 3.5 | Berging av plattformer..... | 26 |
| 3.6 | Omsetning av varer og tjenester vedrørende rørledninger og tilhørende landanlegg | 26 |
| 3.6.1 | Geografisk virkeområde | 27 |
| 3.6.2 | Rørledning | 27 |
| 3.6.3 | Sisteledsfratak | 27 |
| 3.6.4 | "Til bruk"-vilkåret | 28 |
| 3.7 | Landanlegg | 29 |
| 3.7.1 | Direkte bruk | 29 |
| 3.8 | Omsetning av spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet | 30 |
| 4 | DE GENERELLE EKSPORTBESTEMMELSENE | 32 |
| 4.1 | Bakgrunn | 32 |
| 4.2 | Eksport av varer | 33 |
| 4.2.1 | Ut av merverdiavgiftsområdet..... | 34 |
| 4.2.2 | Sisteledsfratak | 34 |
| 4.2.3 | Dokumentasjonskrav | 34 |
| 4.3 | Fritak før utførsel finner sted | 35 |
| 4.3.1 | Dokumentasjonskrav | 37 |
| 4.4 | Eksport av tjenester | 37 |
| 4.4.1 | Helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet | 38 |
| 4.4.2 | Dokumentasjonskrav | 40 |
| 4.5 | Fjernleverbare tjenester | 40 |
| 4.5.1 | Krav til mottaker | 41 |
| 4.5.2 | Unntak fra § 6-22 (2) første punktum | 42 |
| 4.5.3 | Dokumentasjonskrav | 42 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 5 | FRITAK FOR OMSETNING AV VARER OG TJENESTER TIL BRUK I PETROLEUMSVIRKSOMHET UTENFOR MERVERDIAVGIFTSOMRÅDET | 43 |
| 5.1 | Generelt | 43 |
| 5.2 | Varer | 45 |
| 5.3 | Tjenester | 45 |
| 5.4 | Nærmere om vilkårene for avgiftsfritak | 47 |
| 5.4.1 | Bruk utenfor merverdiavgiftsområdet | 47 |
| 5.4.2 | Bruk i forbindelse med utforskning og utnytting av undersjøiske naturforekomster | 47 |
| 5.4.3 | Kjøpergruppe | 48 |
| 5.5 | Omsetning fra baseselskaper | 49 |
| 5.6 | Omsetning til spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs | 49 |
| 5.6.1 | Begrunnelse | 50 |
| 5.6.2 | Varer | 50 |
| 5.6.3 | Tjenester | 51 |
| 6 | AVGIFTSFRIHET VED INNFØRSEL AV PLATTFORMER MV..... | 52 |
| 6.1 | Generelt | 52 |
| 6.2 | Plattformer og driftsutstyr | 53 |
| 6.3 | Varer i forbindelse med arbeid på rørledninger | 54 |
| 7 | SAMMENDRAG | 55 |
| 8 | KILDER | 57 |
| 8.1 | Lover | 57 |
| 8.2 | Forskrifter | 57 |
| 8.3 | Forarbeider | 58 |
| 8.4 | Andre vedtak | 58 |
| 8.5 | Andre offentlige dokumenter | 58 |
| 8.6 | Dommer | 59 |

| | | |
|-----|------------------------------------|----|
| 8.7 | Klagenemda for merverdiavgift..... | 59 |
| 8.8 | Nettdokumenter | 59 |
| 8.9 | Litteraturliste | 60 |

1 Innledning

Oppgaven har som mål å gjøre rede for de merverdiavgiftsrettslige bestemmelsene knyttet til omsetning av varer og tjenester til bruk i petroleumsvirksomhet tilknyttet norsk kontinentalsokkel, jf. lov av 21. juni 1963 nr. 12 § 1 (1) 2. pkt. jf. lov om petroleumsvirksomhet (petroleumsloven) av 29. november 1996 nr. 72 § 1-6 bokstav 1 (heretter petrl.), som finnes i lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009 nr. 58 (heretter mval.) og tilhørende forskrift av 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (heretter merverdiavgiftsforskriften).

Gjeldende merverdiavgiftslov er i stor grad en lovteknisk revisjon av den nå opphevede lov om merverdiavgift (mval. 1969) av 19. juni 1969 nr. 66, med dens mange tilhørende forskrifter. Forarbeider, dommer og andre rettskilder under den tidligere loven vil derfor fortsatt kunne være relevant for forståelsen av gjeldende lovs bestemmelser.

Merverdiavgiften er en avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester og er ment å bli belastet den som er sluttbruker etter loven. Avgift blir beregnet for hvert omsetningsledd. Registrerte virksomheter har så fradragsrett for den avgiften de betaler på sine kjøp. Fradragsretten fører til at avgiften belastes endelig hos den enkelte forbruker eller virksomhet som er unntatt loven og som dermed ikke har fradragsrett. Disse regnes som sluttbrukere etter loven.

Hovedregelen er avgiftplikt på all omsetning av varer og tjenester, jf. mval. § 1-1. Dette gjelder så sant omsetningen ikke uttrykkelig er unntatt loven eller fritatt for merverdiavgift gjennom særskilte bestemmelser i loven. Hva som ligger i dette kommer jeg til i kapittel 2. For varer og tjenester til bruk i petroleumsvirksomhet er det gitt flere fritak for merverdiavgift ved omsetning, eksport og innførsel.

Oppgaven har som mål å gjøre rede for hvorfor vi har disse fritakene i loven og se på forskjellene mellom bestemmelsene som regulerer denne omsetningen. Spesiell vekt tillegges bestemmelsene som spesifikt regulerer avgiftsplikten ved omsetning av varer og tjenester til bruk i petroleumsvirksomhet i mval. §§ 6-11 og 6-32 og hvordan disse forholder seg til de generelle eksportbestemmelsene i §§ 6-21 og 6-22. De særlige fritakene knyttet til spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs vil også bli gjennomgått.

Av hensyn til oppgavens størrelse, vil jeg ikke gå inn på særskilte problemstillinger knyttet til dokumentasjonskravene som gjelder for fritakene etter de ovennevnte bestemmelsene, men nøye meg med å påpeke hvilken dokumentasjon som kreves.

Jeg vil, der det passer seg, knytte ord og uttrykk i bestemmelsene opp mot ord og uttrykk i petroleumsloven, blant annet for å se hvorvidt det er samsvar mellom forståelsen av like ord og uttrykk i de to lovene.

Oppgaven er bygd opp slik at kap. 2 gir en generell og kort innføring i merverdiavgiftsretten og begrepsbruken. I kap. 3 vil det bli gjort rede for fritakene som gjelder innenlands omsetning av plattformer mv. i mval. § 6-11 og fritaket for innenlands omsetning av spesialskip i mval. § 6-9. Kap. 4 omhandler de generelle eksportbestemmelsene i mval. §§ 6-21 og 6-22. I kap. 5 vil de eksportlignende fritakene i mval. § 6-32 som gjelder omsetning av varer og tjenester til bruk i petroleumsvirksomhet til bestemte kjøpergrupper og fritakene for omsetning til spesialskip i § 6-30 bli redegjort for. Kap. 6 omhandler fritaksreglene som gjelder ved innførsel av plattformer mv. og varer i forbindelse med arbeid på rørledninger. Kap. 7 inneholder en oppsummering av oppgaven.

2 Innføring i avgiftssystemet og begrepsbruk

2.1 Merverdiavgiftsretten

Merverdiavgiften ble innført 1. januar 1970 etter vedtakelsen av mval. 1969 og var ment å være en avgift på innenlands forbruk av varer og visse tjenester.¹ Kun tjenester som var uttrykkelig nevnt i loven var omfattet. Den erstattet den tidligere avgiftsordningen hvor avgift kun ble lagt til på siste omsetningsledd, den såkalte sisteleddsavgiften. I dagens avgiftssystem, belastes salg i hvert omsetningsledd med avgift (utgående merverdiavgift) og avgift på innkjøp for hvert ledd (inngående merverdiavgift) kan fradras, slik at den avgiftspliktige betaler inn differansen til staten. Ved en vesentlig endring av mval. 1969 i 2001, Merverdiavgiftsreformen, ble hjemmelen for avgiftsplikt på omsetning av tjenester gjort generell. Unntak og fritak fra avgiftsplikt på omsetning av tjenester krever nå særskilt begrunnelse gjennom egne bestemmelser i stedet for en oppramsing av tjenester som er avgiftspliktige ved omsetning.² På denne måten vil nye tjenester automatisk bli avgiftspliktige og man slipper å tilpasse loven etter hvert som nye typer tjenester dukker opp.

Merverdiavgiften er en avgift som etter Grunnloven § 75 bokstav a skal ilegges av Stortinget med virkning for et år av gangen. Det er derfor viktig å merke seg at merverdiavgiftsloven kun gjelder i medhold av Stortingets vedtak om merverdiavgift for det enkelte år.³ Dette fremgår uttrykkelig av mval. § 1-1 (1).

I det følgende vil jeg gjennomgå en del begreper som vil bli brukt videre i oppgaven og forhåpentligvis gjøre oppgaven forståelig også for personer som ikke har noen særlig kunnskap om merverdiavgiftsretten.

¹ Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) side 45

² Ot.prp. nr. 2 (2001-2002) kap. 2.1

³ For 2013 gjelder St.vedtak av 27. november 2012

2.2 Avgiftsplikten

2.2.1 Generelt

Avgiftsplikt foreligger ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester, jf. mval. § 1-1 (1). Avgiftsplikten er generell, slik at den som utgangspunkt skal ramme enhver omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Kun ved omsetning som er unntatt loven eller fritatt for merverdiavgift gjennom særskilte bestemmelser skal det unnlates å beregne merverdiavgift.

Da gjenstand for avgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel er varer og tjenester, er det nødvendig å fastlegge hva som ligger i vare- og tjenestebegrepet.

Varer er definert som "fysiske gjenstander, herunder fast eiendom og elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde", jf. mval. § 1-3 (1) bokstav b. Begrepet er ment å være vidt og unntak og fritak for enkelte varer er i stedet gitt gjennom særskilte bestemmelser i loven. Dette fremgår klart for fast eiendom som eksplisitt er nevnt som en del av varebegrepet i § 1-3 (1) bokstav b, mens omsetning av fast eiendom er unntatt loven gjennom egen bestemmelse i § 3-11 (1).

Med tjenester menes alt som kan omsettes og som ikke faller inn under varebegrepet, jf. § 1-3 (1) bokstav c. Herunder finner vi begrensede rettigheter og utnyttelse av immaterielle verdier. Begrepet etter merverdiavgiftsloven er videre enn en vanlig språklig forståelse av ordet. Dette er gjort for å unngå eventuell tvil om hva som skal anses som en tjeneste etter merverdiavgiftslovens regler.⁴ For eksempel vil en veirett være en slik rettighet som faller inn under tjenestebegrepet, men også rettigheter til programvare eller levering av musikk, film og spill over nett. Utleie er også en form for tjeneste etter loven, da dette er omsetning av en midlertidig bruksrett til noe. For eksempel til fast eiendom, eller en annen vare.

⁴ Ot.prp. nr. 2 (2001-2002) kap. 4.4

Utleie av varer er avgiftspliktig dersom det ikke er særskilt unntatt eller fritatt. Som for omsetning er også utleie av fast eiendom unntatt loven gjennom bestemmelsen i § 3-11 (1).

Avgiftsplikten er avgrenset geografisk gjennom bestemmelsen i mval. § 1-2 til kun å gjelde i merverdiavgiftsområdet. Det fremgår av bestemmelsens annet ledd at dette omfatter "det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene." Denne geografiske avgrensningen vil bli gjort nærmere rede for under pkt. 2.7 da den har stor betydning for oppgavens tema og fritakene som skal gjennomgås.

2.2.2 Omsetning

Det fremgår av mval. § 3-1 at det skal beregnes merverdiavgift på omsetning av varer og tjenester. Det er derfor nødvendig å ta stilling til hva som er omsetning. Mval. § 1-3 (1) bokstav a definerer dette som levering av varer og tjenester mot vederlag. Det fremgår av forarbeidene til merverdiavgiftsloven at uttrykket er ment som en språklig forenkling i forhold til den tidligere loven som snakket om levering av varer og ytelse av tjenester.⁵

Angående kravet om levering av varer, går det frem av førstvoterendes votum i Rt. 1996.51 at det ikke kreves fysisk levering av varen for at det skal foreligge omsetning. Det er "... salget av varen fra det ene omsetningsledd til det annet som er "omsetning" og utløser avgiftsplikten."⁶ For tjenester foreligger det omsetning når tjenesten blir ytt mot vederlag.

Vederlagskravet vil som regel være penger, men mval. § 4-3 forutsetter at det også er mulig at vederlaget består av andre betalingsmidler, for eksempel andre varer eller tjenester, altså et bytte. Ved et slikt bytte oppstår det omsetning for begge parter, da begge leverer varer

⁵ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 49

⁶ Rt. 1996 s. 51 førstvoterendes votum, femte avsnitt.

eller tjenester mot vederlag. Er det to avgiftspliktige virksomheter skal altså begge beregne merverdiavgift for omsetningen.⁷

2.2.3 Uttak

Uttak av varer og tjenester kan også utløse avgiftplikt. Det er egne regler for uttak av varer og tjenester i henholdsvis §§ 3-21 og 3-22

Uttak av varer foreligger når en vare tas ut av den registrerte virksomheten til bruk som ikke har noe med virksomheten å gjøre, jf. mval. § 3-21 (1). Forskjellen fra omsetning er at det her ikke vil foreligge noe vederlag for varen. Et eksempel er kjøpmannen som tar varer fra egen butikk til forbruk hjemme. Varer som gis i gave til andre vil også være uttak og kan utløse avgiftsplikt gitt at verdien ikke er bagatellmessig, jf. § 3-23 bokstav d.

Avgiftplikten forutsetter som hovedregel at virksomheten har hatt rett til fradrag for merverdiavgiften som påløp ved innkjøpet eller framstillingen av varen, jf. § 3-21 (2). Dersom varen har vært fritatt for merverdiavgift ved anskaffelsen skal det likevel beregnes merverdiavgift ved uttaket, dersom vilkåret for avgiftsfritt uttak etter § 3-27 ikke er oppfylt. Et eksempel på dette er uttak av fiskefartøy. Dette er fritatt merverdiavgift ved omsetning etter § 6-9 (1) bokstav f dersom det brukes til yrkesmessig fiske. Ved uttak vil ikke dette vilkåret lenger være oppfylt og det skal beregnes uttaksmerverdiavgift.⁸

Uttak av tjenester foreligger når en tjeneste tas ut av den registrerte virksomheten til privat bruk eller andre formål utenfor den samlede virksomheten, jf. § 3-22 (1). Dette innebærer at et selskap som driver både avgiftspliktig og unntatt virksomhet kan benytte seg av de

⁷ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 1-3.2.2

⁸ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 3-21.3

avgiftspliktige tjenestene i den unntatte virksomheten uten at plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift oppstår.⁹

Annet ledd i bestemmelsen gjør unntak fra denne hovedregel ved at det ved uttak av de opplistede tjenestene likevel skal beregnes uttaksmerverdiavgift når tjenestene tas ut til formål som er unntatt loven. For disse tjenestene vil det oppstå plikt til å beregne merverdiavgift dersom avgiftspliktige tjenester tas ut til bruk i den unntatte virksomheten.

2.2.4 Innførsel

Innførsel skiller seg fra de to andre ved at det ikke er noe krav til omsetning eller annen overføring av eierskap for å utløse avgiftsplikt. Også her har man et skille mellom varer og tjenester.

Innførsel av varer foreligger når en vare tas inn i landet, eller mer konkret til merverdiavgiftsområdet som vil bli omtalt nærmere under punkt 2.8. For enkelthets skyld vil jeg her derfor benytte innland og utland. Avgiftsplikten er hjemlet i mval. § 3-29. Det kreves her at varen fysisk tas inn landet, jf. ordlyden i bestemmelsen.

For tjenester er innførselsreglene litt mer kompliserte. Etter mval. § 3-30 (1) skal det beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester, jf. § 1-3 (1) bokstav i, som er kjøpt fra tjenesteyter utenfor merverdiavgiftsområdet. Annet ledd innskrenker dette ved å begrense avgiftsplikten til de tilfeller hvor mottaker er næringsdrivende eller offentlig virksomhet og den fjernleverbare tjenesten ville vært avgiftspliktig om den var blitt omsatt i Norge. Tjenesten vil også være avgiftspliktig dersom den er til bruk innenlands av de nevnt i dette avsnittet, selv om den leveres til en mottaker utenlands, jf. § 3-30 (3). Betaler mottaker hjemmehørende i utlandet merverdiavgift for tjenesten som er til bruk her i landet og dette

⁹ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 3-22.2

kan dokumenteres, faller avgiftsplikten bort. Avgiftsplikten pålegges etter mval. § 11-3 (1) den som mottar tjenesten, se kap. 2.3 om dette.

Innførsel av fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester foreligger også når andre enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet mottar tjenesten. Vilåret er at vedkommende er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Avgiftsplikten pålegges etter § 11-3 (2) her den som tilbyr tjenesten og som er pliktig å registrere seg i merverdiavgiftsregisteret etter § 2-1 (3).

2.3 Registrerings- og betalingsplikten

Etter mval. § 2-1 (1) er det næringsdrivende og offentlig virksomhet som har plikt til å registrere seg i merverdiavgiftsregisteret. I tillegg skal døds- og konkursbo registreres dersom skyldneren eller avdøde av registreringspliktig.

Med offentlig virksomhet menes bedrifter som eies av staten eller kommunene og som driver omsetning på lik linje med private næringsdrivende. Deres virksomhet er omfattet av loven for å unngå utkonkurrering av private næringsdrivende gjennom avgiftsfritt salg av varer og tjenester fra det offentlige.

Begrepet næringsdrivende er ikke nærmere definert i merverdiavgiftsloven og heller ikke i skattelovgivningen ellers. Begrepet er derimot slått fast gjennom rettspraksis og forvaltningspraksis. Sondringen er viktig for å avgrense mot lønnstakerforhold og hobbyvirksomhet. Momenter som kan tas i betraktning er hvorvidt virksomheten har vært drevet med en viss varighet, har et visst omfang og er egnet til å gå med overskudd.¹⁰ Fastsettelsen av begrepet vil i mange tilfeller sammenfalle med den vurderingen som gjøres etter skattelovgivningen ellers og etter folketrygdloven § 1-10 første og annet ledd.

¹⁰ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 2-1.4

Registreringsplikten oppstår som følge av at virksomheten oppnår en avgiftspliktig omsetning som overstiger 50 000 kr i løpet av en tolv månedersperiode, jf. mval. § 2-1 (1). (For veldedige og allmennyttige organisasjoner er beløpsgrensen 140 000 kr i en tilsvarende periode). Manglende registrering kan føre til bøter eller fengsel avhengig av skyldgraden, jf. mval. § 21-4 (2) og (4). For en næringsdrivende som driver flere ulike avgiftspliktige virksomheter følger det av mval. § 2-2 at disse skal registreres som et avgiftssubjekt. Beløpsgrensen i § 2-1 (1) vil da gjelde for den totale omsetningen fra all virksomhet. § 2-2 (2) åpner i visse tilfeller for å registrere virksomhetene som forskjellige avgiftssubjekter. Vilkårene for det vil ikke bli nærmere drøftet her.

Det er mulig å fellesregistrere flere samarbeidende selskaper gjennom bestemmelsen i § 2-2 (3). Dette kan gjøres når kapitalen i et samarbeidende selskap eies med minst 85% av et eller flere av de andre samarbeidende selskapene. Det foreligger ikke rett til fellesregistrering dersom en fysisk person eier minst 85% av hvert av de samarbeidende selskapene, jf. bestemmelsens ordlyd. Denne adgangen er til for at avgiftsreglene skal virke nøytralt uavhengig av om virksomheten er organisert i et selskap eller som et konsern. Dette kommer klart frem i tilfeller hvor virksomheten er delt opp i et holdingselskap som eier alt av driftsmidler og bygninger, mens et annet selskap i konsernet foretar salgene av disse. Ved separat registrering vil kun sistnevnte selskap ha fradragsrett, siden holdingselskapet ikke driver avgiftspliktig omsetning.¹¹ Fellesregistrering innebærer at det kan omsettes varer og tjenester mellom de samarbeidende selskapene uten at dette utløser plikt til å beregne merverdiavgift av omsetningen.¹²

Etter mval. § 11-1 (1) er hovedregelen at det er avgiftssubjektet som skal beregne og betale merverdiavgift til staten. Hvem som er avgiftssubjekt fremgår av § 1-3 (1) bokstav d, som

¹¹ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 2-2.4

¹² Ot.prp. nr. 17 (1968-1969)

definerer dette som den som er eller skal være registrert i merverdiavgiftsregisteret, jf. avsnittene over. Ordlyden i mval. § 1-3 (1) bokstav d setter ikke som vilkår at man må være registrert i merverdiavgiftsregisteret for at plikt til å beregne og betale merverdiavgift skal oppstå. Det er tilstrekkelig at virksomheten skulle vært registrert fordi den oppfyller vilkårene i mval. § 2-1 og dermed plikter å la seg registrere.

Mval. §§ 11-2 og 11-3 gir unntak fra denne hovedregel ved innførsel av varer og tjenester.

Ved innførsel av varer er det etter mval. § 11-2 den som etter tolloven¹³ er ansvarlig for toll som skal beregne og betale merverdiavgiften. Dette er som oftest eieren av varen, altså den avgiftspliktige virksomheten.

Regelen om innførsel av fjernleverbare tjenester i mval. § 11-3 (1) er en regel om omvendt avgiftsplikt. Det er her ikke den som yter tjenesten som har plikt til å beregne og betale merverdiavgiften, men den som mottar tjenesten. Mottakeren kan samtidig kreve fradrag for den beregnede avgiften som inngående avgift.

For fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester gjelder § 11-3 (2). Det er da tilbyder av tjenesten som regnes som avgiftssubjekt, jf. § 2-1 (3) og plikter å beregne og betale merverdiavgift. For disse virksomhetene finnes ordningen med forenklet registrering i §§ 14-4 til 14-7.

2.4 Fradragsretten

Et registrert avgiftssubjekt har rett til å fradra den inngående merverdiavgiften på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten, i beregnet utgående merverdiavgift, jf. mval. § 8-1. Registrering er nødvendig for at virksomheten skal ha rett til fradrag for den inngående merverdiavgiften. Virksomhet som skulle vært

¹³ Lov om toll og vareførsel (tolloven) av 21. desember 2007 nr. 119

registrert men ikke er det, har dermed ikke krav på fradrag.¹⁴ Begrensninger i retten til å fradra inngående merverdiavgift fremgår av de øvrige bestemmelsene i mval. kap. 8. Dersom virksomheten har en utgående merverdiavgift som er lavere enn den inngående merverdiavgiften, fører dette til at virksomheten har avgift til gode. Den får da et krav på staten for den summen differansen utgjør.

Det er denne fradragsretten som fører til at den endelige avgiftsbelastningen tilfaller de som er sluttbrukere etter loven. Det vil si vanlige forbrukere eller virksomheter som ikke er registreringspliktige. Disse er ikke registrerte avgiftssubjekter og vil ikke kunne fradra merverdiavgift på sine innkjøp. Avgiften blir dermed endelig.

Som det vil fremgå av kap. 2.6 er fradragsretten av stor betydning når det gjelder fritakene for merverdiavgift som skal behandles senere i oppgaven.

2.5 Unntak fra loven

Merverdiavgiftsloven inneholder i kap. 3 en rekke bestemmelser som unntar omsetning av nærmere bestemte varer og tjenester fra loven. Dette innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved omsetning og utleie som omfattes av disse bestemmelsene, følgelig vil det heller ikke være noen fradragsrett for inngående merverdiavgift. Omsetningen er dermed ikke omfattet av loven, jf. § 1-3 (1) bokstav g. Begrunnelse for disse unntakene er gitt for hver enkelt bestemmelse, jeg vil ikke her gå nærmere inn på det. Unntakene er for det meste myntet på varer og tjenester i forbindelse med helse, sosiale forhold, undervisning og kultur og fast eiendom.

At en virksomhet kun har omsetning som etter mval. kap. 3 er unntatt fra loven, innebærer at virksomheten ikke er registreringspliktig etter § 2-1 jf. ordlyden i bestemmelsen om at omsetningen må være omfattet av loven for å regnes med i beløpsgrensen på 50 000 kr. Det

¹⁴ MVA-kommentaren (2011) s. 79

fører også til at vedkommende virksomhet ikke har fradragrett for merverdiavgift som påløper ved virksomhetens innkjøp av avgiftspliktige varer og tjenester. Merverdiavgiften blir her en ren kostnad for virksomheten.

2.6 Fritak for merverdiavgift

Fritak for merverdiavgift innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved salg eller uttak, mval. § 1-3 (1) bokstav h. Omsetningen er her omfattet av loven, og virksomhet med slik omsetning vil være registreringspliktige dersom omsetningen overstiger beløpsgrensen.

Dersom omsetning er fritatt for merverdiavgift, vil man kunne selge avgiftsfritt til neste ledd i omsetningskjeden, samtidig som man beholder retten til å fradra den inngående merverdiavgiften. Varen eller tjenesten renses på denne måten for merverdiavgift. Begrunnelsen for slike fritak gis for hvert enkelt fritak, og jeg vil gjøre rede for denne innledningsvis for hvert kapittel som følger.

2.7 Nærmere om merverdiavgiftsområdet

Ved vedtakelsen av ny merverdiavgiftslov i 2009 var en av de materielle endringene at det geografiske virkeområdet for avgiftsplikten ble endret. Mval. 1969 hadde ingen bestemmelse som ga loven et geografisk virkeområde, men det var klart at loven gjaldt for omsetning og uttak innenfor norsk territorium og i havområdene ut til territorialgrensen¹⁵, altså innenlands.¹⁶

Omsetning som foregikk på kontinentalsokkelen falt etter mval. 1969 utenfor avgiftsplikten, men slik innførselsbestemmelsene var utformet i mval. 1969 § 62 påløp det ikke innførselsmerverdiavgift dersom man brakte varer fra norsk del av

¹⁵ Lov av 27. juni 2003 nr. 57

¹⁶ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) kap. 7.5.1

kontinentalsokkelen til fastlandet. Man kunne dermed kjøpe norske varer avgiftsfritt på plattformer på kontinentalsokkelen og ta det avgiftsfritt inn i landet.

Mval. § 1-2 har innført begrepet merverdiavgiftsområdet som en geografisk avgrensning av avgiftsplikten. I annet ledd går det frem at avgiftsområdet er det norske fastlandet og havområdet ut til territorialgrensen. Kontinentalsokkelen regnes dermed for å være det som tilsvarte utenlands etter forrige lov og gjeldende lov, og det er nå avgiftsplikt for innførsel av varer fra kontinentalsokkelen.¹⁷

Ved denne endringen som gjorde at kontinentalsokkelen nå regnes som utland. Ble flere problemstillinger knyttet til petroleumsbestemmelsene løst. Dette da kontinentalsokkelen i seg selv, ikke var regnet som utland etter mval. 1969. Dette var en av grunnene til at det ble gitt særskilte fritak for varer og tjenester omsatt til norsk kontinentalsokkel. Ved gjeldende lov vil mange av de tilfellene som tidligere falt inn under fritakene for petroleumsvirksomhet, nå kunne fritas etter de generelle eksportbestemmelsene. En drøftelse av dette vil bli foretatt i kap. 7.

Merverdiavgiftsområdet har videre relevans for fritakene som gjelder ved eksport. Som det vil fremgå av neste kapittel, er varer og tjenester fritatt for merverdiavgift ved eksport, og det er derfor viktig å vite når en omsetning av vare eller tjeneste anses for å være eksport.

2.8 Petroleumsvirksomhet

Et sentralt begrep i reglene om fritak for beregning av merverdiavgift i mval. §§ 6-11, 6-32 og 7-5 er petroleumsvirksomhet. For fritak er det et vilkår etter disse bestemmelsene at varen eller tjenesten skal være til bruk i petroleumsvirksomhet. For å kunne ta stilling til om det foreligger fritak må dette begrepet gjøres klart.

¹⁷ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) kap. 7.5.3

Merverdiavgiftsloven gir selv ingen definisjon av petroleumsvirksomhet og problemstillingen synes ikke å være tatt opp i forarbeidene forut for vedtakelsen av verken 1969- eller 2009-loven. Paragrafoverskriften til mval. § 6-32 lyder: "Varer og tjenester til petroleumsvirksomheten". Den kan ses i sammenheng med bestemmelsens første ledd og gi et visst inntrykk av hva som ligger i begrepet. Her gis fritak når varene eller tjenestene er "til bruk havområder utenfor merverdiavgiftsområdet i forbindelse med utforskning og utnyttning av undersjøiske naturforekomster ..."

Ordlyden i § 6-32 synes å rekke lenger enn en vanlig forståelse av petroleumsvirksomhet, da den gir fritak for utnyttning av undersjøiske naturforekomster, ikke bare petroleumforekomster. Den vil dermed kunne gi fritak for undersøkelser og utvinning av forskjellige mineraler også. Det er uklart om bestemmelsen er ment å gi fritak også i disse tilfellene.

Et moment i fastleggingen av begrepet som ikke direkte regulerer den merverdiavgiftsrettslige betydningen av ordet finnes i petroleumsløven (petrl.). Her er petroleumsvirksomhet legaldefinert for petroleumrettens område som all virksomhet knyttet til undersjøiske petroleumforekomster, herunder undersøkelse, leteboring, utvinning, transport, utnyttelse og avslutning samt planlegging av slike aktiviteter, jf. petrl. § 1-6 bokstav c.

Av mangel på tolkningsmomenter i merverdiavgiftslovgivningen er det naturlig at petroleumsløvens definisjon i petrl. § 1-6 bokstav c legges til grunn også for betydningen av begrepet i merverdiavgiftsretten. Det skal vises at dette også samsvarer godt med uttalelser fra Skattedirektoratet. Se spesielt kap. 5.4.2 og 6.2.

3 Fritak for innenlands omsetning og utleie av plattformer mv.

3.1 Generelt

Omsetning av plattformer var fritatt for merverdiavgift kun ved omsetning til bestemte kjøpergrupper, bore- og rettighetsselskaper, i mval. 1969 § 16. Ved endringslov av 8. juni 1973 ble fritaket flyttet til § 17 samtidig som begrensningen som lå i at kun omsetning til bestemte kjøpergrupper var fritatt, ble opphevet. Utleie av plattformer ble i samme omgang fritatt på lik linje med omsetning av plattformer. Bakgrunnen for dette var ønsket om å likestille norske leverandører og utleiende av plattformer med leveranser og utleie av plattformer fra virksomhet i utlandet.¹⁸ Bestemmelsene skal sikre at bestemte varer og tjenester som brukes i petroleumsvirksomhet og tjenester som utføres på disse varene ikke blir belastet med merverdiavgift.

Ved endringslov av 12. juni 1974 ble fritaket utvidet til også å gjelde "andre flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomhet". Dette ble gjort fordi det ble klart at det ofte ble benyttet også andre type plattformer i petroleumsvirksomheten enn boringsplattformer. Finansdepartementet antok at det ikke var "grunn til å stille andre flyttbare plattformer i en annen avgiftsmessig stilling enn boringsplattformer"¹⁹

I mval. 1969 var reglene for fartøy, luftfartøy og plattformer forankret i samme bestemmelse, mval. 1969 § 17. På grunn av dette vil tolkning av bestemmelsene om fartøy kunne ha relevans for tolkningen av de tilsvarende reglene for plattformer.²⁰ Henvisninger vil derfor ofte være til uttalelser om tolkning av bestemmelsene for fartøy, men det samme vil gjelde for bestemmelsene om petroleumsvirksomhet.

¹⁸ Ot.prp. nr. 32 (1972-1973)

¹⁹ Ot.prp. nr. 46 (1973-1974)

²⁰ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 6-11.2

Fritaket for omsetning og utleie av plattformer mv. ble videreført da den nye merverdiavgiftsloven (mval.) ble vedtatt i 2009 og er ment å ha samme innhold som i den tidligere bestemmelsen i mval. 1969, selv om gjeldende bestemmelse i mval. § 6-11 til dels er formulert annerledes.²¹

Fritaket som følger av § 6-11 (4) er en utvidelse av fritaket for omsetning av plattformer til også å gjelde rørledningssystemer og, i den utstrekning det følger av enkeltvedtak fra departementet, tilhørende anlegg på land.

Mval. § 6-11 lyder som følger:

§ 6-11. Plattformer, rørledninger mv.

- (1) Omsetning og utleie av oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomhet, er fritatt for merverdiavgift. Fritaket omfatter også driftsutstyr som leveres sammen med slike plattformer.
- (2) Omsetning av tjenester som står i direkte forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av plattformer som nevnt i første ledd eller driftsutstyr for slike plattformer, er fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd. Fritaket omfatter også varer som leveres i forbindelse med slike tjenester.
- (3) Omsetning av tjenester fra fartøy i form av berging av plattformer som nevnt i første ledd, er fritatt for merverdiavgift.
- (4) Omsetning av varer og tjenester til bruk i forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av rørledninger mellom havområder utenfor merverdiavgiftsområdet og land, er fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd. Departementet kan treffe enkeltvedtak om at fritaket skal gjelde tilsvarende for

²¹ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 14

tilhørende anlegg på land som er til direkte bruk i forbindelse med gjennomstrømming av gass.

Bestemmelsen gjelder fritak for omsetning og utleie som skjer i merverdiavgiftsområdet. Dette fremgår av blant annet av bestemmelsens plassering i lovens kapittel 6 del I som uttrykkelig angir i overskriften det geografiske virkeområdet for delkapittelets bestemmelser, men følger også av lovens § 1-2 som angir lovens generelle geografiske virkeområde. Bestemmelsens første ledd, første punktum hjemler fritak for "omsetning og utleie av oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomhet".

3.2 Plattformer

Oljeboringsplattformer er det ment å omfatte enhver innretning bygget som fartøy eller plattform for boring etter petroleum fra undersjøiske forekomster, jf. Ot.prp. nr. 32 (1972-1973). Selv om ordlyden i bestemmelsen kun ser ut til å frita omsetning av plattformer som brukes til å bore etter olje, er det klart ut fra forarbeidene at det samme må gjelde hvor plattformen blir brukt til å bore etter gass, jf. bruken av ordet petroleum i stedet for olje i Ot.prp. nr. 32 (1972-1972). Petroleum brukes som en fellesbetegnelse for all flytende og gassformige hydrokarboner, det vil si olje og gass, jf. petrl. § 1-6 bokstav a. Bakgrunnen for å også omfatte innretninger bygget som fartøy eller annen innretning er fordi dette gjerne tas i bruk i områder hvor petroleumforekomsten er for liten til at det er lønnsomt å bygge en hel plattform for å utvinne den. Det er da ingen grunn til å stille omsetning og utleie av et slikt fartøy i en annen avgiftsmessig stilling enn for omsetning og utleie av typiske oljeboringsplattformer.²²

²² Romsøe (1997) s. 48

Andre flyttbare plattformer som ikke brukes til å bore etter olje omfattes også av fritaket i § 6-11 (1). Fritaket er avgrenset til å gjelde flyttbare plattformer som er til bruk i petroleumsvirksomhet. Herunder ligger plattformer som brukes til prosessering av olje og gass som er tatt opp av grunnen før den sendes videre gjennom rørledninger eller med skip. Plattformer til boligformål for arbeidere i petroleumsvirksomhet omfattes også av fritaket.

Grunnet enkelte plattformers størrelse og kostnaden ved å produsere og levere en hel plattform, kan det hende at norske verft ikke vil være i stand til å påta seg et slikt oppdrag. Det er derfor i enkelte tilfeller nødvendig å få levert plattformen i moduler eller seksjoner som så settes sammen av byggherren. Etter ordlyden i § 6-11 vil ikke dette være omfattet av fritaket. Skattedirektoratet har i brev av 7. desember 1984 uttalt at direktoratet ser på levering av slike moduler og seksjoner for å være likestilt med levering av en hel plattform. Fakturering fra verftet til byggherren vil dermed kunne gjøres avgiftsfritt i medhold av § 6-11 (1). Dette fører til at også mindre verft som leverer plattformmoduler vil være konkurransedyktige da valget til kjøper om å få levert plattformen i sin helhet eller i moduler ikke vil påvirkes av avgiftsbehandlingen.

3.2.1 Til bruk i petroleumsvirksomhet

Vilkåret om at plattformen må være til bruk i petroleumsvirksomhet er sentralt for om omsetning eller utleie av plattform er omfattet av fritaket i § 6-11 (1). For en utredning om hva som anses som petroleumsvirksomhet vises til kapittel 2.8.

Dersom kjøper eller leietaker skal bruke plattformen i sin egen petroleumsvirksomhet og dette kan dokumenteres er vilkåret klart oppfylt og plattformen kan leveres avgiftsfritt. Spørsmålet blir om omsetningen eller utleien av plattformen til denne kjøperen eller leietakeren vil være fritatt for merverdiavgift dersom vedkommende ikke selv skal bruke plattformen i petroleumsvirksomhet, men skal videreselge eller leie ut plattformen til for eksempel et annet selskap som driver petroleumsvirksomhet. Vil omsetningen eller utleien da bli avgiftsfri først ved videresalget eller den siste utleien, eller allerede ved omsetning eller utleie til den førstnevnte kjøperen eller leietakeren? Er det snakk om et sisteleddsfristak?

En naturlig språklig forståelse av ordlyden gir ikke noe klart svar på dette, men kan tolkes dithen at det er nok å konstatere at det endelige formålet med plattformen er at den skal brukes i petroleumsvirksomhet. Altså vil det være tilstrekkelig for fritak i tidligere omsetningsledd at man kan dokumentere at plattformen skal brukes i petroleumsvirksomhet i et senere omsetningsledd. At det ikke er snakk om et sisteleddsfritak støttes videre av bestemmelsen i § 6-11 (2) hvor det uttrykkelig er nevnt at denne bestemmelsen er et sisteleddsfritak. Det er heller ikke noe vilkår for fritak at omsetningen må skje til en bestemt kjøpergruppe, slik tilfellet er i § 6-11 (4) som jeg kommer til senere.

Fritak ved omsetning og utleie av plattformen til kjøper eller leietaker i tidligere omsetningsledd hvor denne ikke selv skal bruke plattformen i petroleumsvirksomhet støttes videre opp av Skattedirektoratets syn på tilsvarende fritak for fartøy. De har uttalt at det vil være mulig å frita omsetning for merverdiavgift i tidligere omsetningsledd dersom det ved dokumentasjon kan sannsynliggjøres at den senere kjøper eller leietaker skal bruke fartøyet i fritaksberettiget virksomhet.²³ Det ligger her et vilkår om at avtale om kjøp eller utleie i dette senere omsetningsleddet må foreligge ved kjøp eller utleie i det tidligere omsetningsleddet. Uten dette vil det ikke være mulig å dokumentere en senere fritaksberettiget bruk. Dette må antas også å gjelde for plattformer grunnet deres tidligere felles rettslige forankring i mval. 1969 § 17.²⁴

Det ligger ikke noe krav til område for bruken etter mval. § 6-11 sml. mval § 6-32. Petroleumsvirksomheten kan med andre ord skje hvor som helst, ikke bare på norsk kontinentalsokkel. Plattformer til bruk i petroleumsvirksomhet som foregår i

²³ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 6-9.3

²⁴ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 6-11.2

merverdiavgiftsområdet, for eksempel i territorialfarvannet vil også være omfattet av fritaket.

Følger man definisjonen i petrl. § 1-6 bokstav b, kan det tenkes et krav om at petroleumsvirksomheten må foregå til havs, jf. bestemmelsens ordlyd: "virksomhet knyttet til undersjøiske petroleumforekomster". Ser man på bestemmelsen i mval. § 6-9 (3) bokstav c fremgår det eksplisitt for spesialfartøy at dette må være til bruk i petroleumsvirksomhet til havs. Det kan dermed ikke antas at det samme må gjelde for bruken av plattformer etter mval. § 6-11.

3.2.2 Driftsutstyr

§ 6-11 (1) annet punktum gir fritak også for driftsutstyr som leveres sammen med plattformene nevnt i bestemmelsens første punktum.

Driftsutstyr vil først og fremst være alt fastmontert utstyr, men også annet løsøre er omfattet av fritaket dersom det er ment å inngå som en del av plattformens varige utstyr til bruk i driften av plattformen.²⁵ Redningsutstyr som brannslukningsapparater og utstyr brukt i en eventuell evakuering av plattformen vil dermed være omfattet av fritaket og kan faktureres avgiftsfritt. Det er videre et krav om at varene som leveres er til faktisk bruk som driftsutstyr for at avgiftsfritak skal komme på tale. Reservedeler som leveres som del av plattformens beredskapslager kan ikke anses som driftsutstyr og må dermed faktureres inklusive avgift. Dette ble fastslått av Merverdiavgiftsklagenemda i KMVA 3184 av 12. mars 1996 for reservedeler på fartøy, men vil ha tilsvarende anvendelse for reservedeler til plattformer, jf. bestemmelsenes tidligere felles forankring i mval. 1969 § 17.

²⁵ Romsøe (1997) s. 49

3.2.3 Levering sammen med plattform

For at driftsutstyr skal kunne faktureres avgiftsfritt er det et vilkår at dette leveres sammen med plattformen, jf. § 6-11 (1) annet punktum. Ordlyden er her ikke klar på om det er snakk om faktisk eller kontraktuell samtidighet. For førstnevnte vil det være et krav om at driftsutstyret leveres samtidig som plattformen bli levert til kjøper eller leietaker. Sistnevnte innebærer at det er tilstrekkelig for fritak at det inngås kontrakter om driftsutstyret og plattformen samtidig. Når driftsutstyret leveres vil i så fall være uavhengig av når selve plattformen leveres.

Gjeldende rett er at det kreves faktisk samtidighet. Driftsutstyret må leveres samtidig som plattformen leveres til kjøper eller leietaker. Det kreves da også at driftsutstyret leveres av samme leverandør.²⁶ Driftsutstyr som leveres på et annet tidspunkt følger de alminnelige reglene for omsetning av varer og dermed være avgiftspliktige, gitt at de ikke faller inn under fritaket i mval. § 6-32. Dette vil bli omtalt i kap. 5.

Det er ikke noe vilkår at driftsutstyret er inkorporert i plattformen ved levering. Det er tilstrekkelig at det faktisk leveres samtidig. Avgiftsfritaket for tjenesten ved inkorporeringen av driftsutstyret vil da følge reglene i § 6-11 (2) om tjenester på plattformer mv. og tilhørende driftsutstyr

3.3 Tjenester på plattformer mv. og tilhørende driftsutstyr

Avgiftsfritaket for tjenester på plattformer mv. og tilhørende driftsutstyr følger av mval. § 6-11 (2). Fritaket gjelder kun i siste omsetningsledd, jf. bestemmelsens først punktum, siste komma. Dette innebærer at det kun er ved fakturering til plattformens eller driftsutstyrets eier at fritaket kommer til anvendelse. Bruker hovedentreprenøren underentreprenører i forbindelse med sine tjenester for eieren, omfattes ikke underentreprenørenes tjenester av fritaket. Underentreprenører skal derfor fakturere tjenester de utfører for

²⁶ Romsøe (1997) s. 49

hovedentreprenøren inklusive merverdiavgift. Hovedentreprenørens fakturering for sine tjenester til eieren av plattformen eller driftsutstyret kan så skje avgiftsfritt og hovedentreprenøren kan nyte godt av fradragsretten.

3.3.1 Vilkårene for avgiftsfritak

Fritaket er begrenset til å gjelde "tjenester som står i direkte forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold" av plattformene og driftsutstyret nevnt i bestemmelsens første ledd. Her ligger det to vilkår.

For det første må tjenesten gjelde bygging, ombygging, reparasjon eller vedlikehold av plattformen eller driftsutstyret for å være omfattet av fritaket. Dette innebærer at de fleste tjenester utført på plattformer og driftsutstyr omfattes av fritaket.²⁷ En sontring mellom hvilke av de fire kriteriene tjenesten må falle inn under er ikke nødvendig. Reparasjon vil innebære enhver tjeneste som fører til at plattformen eller driftsutstyret kommer i stand. Vedlikehold vil innebære vask av plattform og driftsutstyr, men også mindre justeringer som ikke er tilstrekkelig store til å kvalifisere som reparasjon.

Avgiftsfritaket for tjenestene er i hovedsak begrenset av bestemmelsens andre vilkår om en direkte tilknytning mellom den tjenesten som utføres og det tjenesten er forbundet med, som her er begrenset til bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold.

Spørsmålet er hva som ligger i begrepet "i direkte forbindelse". Ved for eksempel en nybygging av plattform kan det være behov for juridisk bistand i forbindelse med kontraktinngåelsen eller tvister som oppstår. Ved reparasjon eller ombygging kan det være behov for teknisk bistand fra andre ingeniører enn de som utfører selve reparasjonen eller ombyggingen. Slike tjenester kan i og for seg være helt nødvendige for byggingen, ombyggingen eller reparasjonen. Skattedirektoratet uttalte i Avg.m nr. 24/89 følgende:

²⁷ Romsøe (1997) s. 54

"Eksempelvis gjelder avgiftsfritaket etter 29. juni 1989 for arkitekters eller registrerte ingeniørers tegninger, beregninger o.l. i forbindelse med arbeid på skip m.v. Derimot vil transport av varer, anskaffelse av driftsmidler o.l. som er nødvendig av hensyn til arbeid på skip m.v. ikke være tjenester til direkte bruk i forbindelse med arbeid som nevnt. Heller ikke vil f.eks. leie av driftsmidler som skal brukes i forbindelse med arbeid på skip m.v. omfattes av fritaket."

Ut fra dette kan det utledes at det for fritak kreves at tjenesten har en tilstrekkelig tilknytning til det arbeidet som skal utføres. Transporttjenester har kun den tilknytning at de sørger for at varene som skal brukes er til stede. Omsetning av tekniske tegninger o.l. som nevnt i uttalelsen er derimot omfattet av fritaket. Dette er tjenester som er helt nødvendige for at bygging, ombygging osv. kan finne sted og utføres riktig. For juridisk bistand har Skattedirektoratet i en uttalelse 3. desember 2004 sagt at slik bistand i forbindelse med tvister om oppdragets omfang, betalingsplikt og opphavsrett til tegninger ikke er omfattet av fritaket. Hvorvidt juridisk bistand etter sin art ikke er omfattet av fritaket er ikke avklart. Det vil være avhengig av tjenestens tilknytning til det arbeid som skal utføres.²⁸

3.3.2 Dokumentasjonskrav

For at det skal foreligge avgiftsfrihet har merverdiavgiftsforskriften § 6-11-1 gitt samme forskrifts § 6-9-3 som kun gjelder fartøy tilsvarende anvendelse for tjenester etter mval. § 6-11 (2). Fritaket må etter merverdiavgiftsforskriften § 6-9-3 (1) dokumenteres med salgsdokument og bekreftelse fra kjøper om hvilken plattform tjenestene gjelder. Gjelder tjenestene andre varer enn plattformen, kreves det bekreftelse fra kjøperen om at varene tjenestene gjelder inngår som en del av plattformens driftsutstyr.

²⁸ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 6-9.4

3.4 Vareleveranser i forbindelse med tjenester omfattet av § 6-11 (2)

Mval. § 6-11 (2) siste punktum gir fritaket etter bestemmelsens første punktum anvendelse også for varer som leveres i forbindelse med tjenestene nevnt i første punktum. I dette ligger det at varene må leveres før eller samtidig som tjenesten utføres og varene må være til bruk ved utførelsen av tjenesten.

3.4.1 Levering av varene

Vilkåret om at varene som leveres må være forbundet med tjenestene etter § 6-11 (2), innebærer at de senest kan leveres samtidig som tjenesten utføres. Det er dermed mulig å levere varene til kjøper i forkant av tjenestens utførelse. Dette er også ofte det mest praktiske. For varer som etterleveres etter at tjenesten er utført vil fritaket ikke komme til anvendelse og disse leveransene vil da være avgiftspliktige etter de alminnelige reglene for omsetning av varer.

Det er videre et krav for fritak at varene leveres av samme leverandør som utfører de tjenestene som er fritatt.²⁹ Vareleveranser fra andre leverandører vil måtte følge de alminnelige reglene for omsetning av varer selv om de er ment å brukes i forbindelse med tjenesten som utføres.

3.4.2 I forbindelse med fritatt tjeneste

For at varene som er levert etter § 6-11 (2) siste punktum skal være fritatt, er det et vilkår at de leveres i forbindelse med en tjeneste som skal utføres på plattformen eller driftsutstyret og som er fritatt etter § 6-11 (2) første punktum.

Dette vilkåret innebærer at varene må være til bruk i den fritatte tjenesten. En leveranse av maling vil derfor ikke kunne leveres avgiftsfritt dersom tjenesten består av reparasjon av en del av plattformens driftsutstyr. Dette samsvarer med Skattedirektoratets rundskriv nr. 13 av 22.01.71 hvor dette uttales om levering av varer i tilknytning til tjenester på fartøy og

²⁹ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 6-9.4

luftfartøy. Dette vil også gjelde for levering av varer i forbindelse med tjenester på plattformer, jf. det som ble skrevet om petroleumsreglenes tilknytning til de tilsvarende reglene for fartøy og luftfartøy i kapittelets innledning. Maling vil derimot kunne leveres avgiftsfritt dersom den fritatt tjenesten består av å male og vedlikeholde plattformen eller driftsutstyr.

3.4.3 Dokumentasjonskrav

For fritak etter mval. § 6-11 (2) siste punktum, stilles det i merverdiavgiftsforskriften § 6-9-3 (2) vilkår at vareleveransen skal faktureres i samme salgsdokument som den fritatte tjenesten etter mval. § 6-11 (1). Faktureres vareleveransen ved et eget salgsdokument er hovedregelen at det da skal beregnes merverdiavgift av omsetningen. Unntak fra dette følger av § 6-9-3 (2) annet punktum. Det kan likevel faktureres avgiftsfritt dersom det i salgsdokumentet henvises til salgsdokumentet som gjelder den fritatte tjenesten. I begge tilfeller må selgeren også ha en bekreftelse av kjøperen om at varene er mottatt.

3.4.4 Separate vareleveranser

Dersom det leveres varer separat til eier av plattform eller driftsutstyr, enten dette skjer som en etterlevering av varer i forbindelse med fritatte tjenester eller som rene vareleveranser, skal det som hovedregel beregnes merverdiavgift da disse ikke vil være fritatt etter § 6-11 første eller annet ledd. Dette gjelder selv om varene er ment å inkorporeres i plattformen eller dens driftsutstyr. Disse varene anses for å være til bruk innenlands selv om plattformen senere skal benyttes i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.³⁰ Er varene å regne som seksjoner eller moduler til plattform vil de være likestilt med hele plattformer og dermed fritatt etter mval. § 6-11 (1).

³⁰ Skattedirektoratets brev av 4. desember 1975

For vareleveranser som ikke er omfattet av mval. § 6-11 første eller annet ledd må det vurderes om leveransen likevel kan være fritatt etter bestemmelsen i mval. § 6-32.³¹ Vurdering av dette vil bli gjort nærmere rede for i kap. 5.

3.5 Berging av plattformer

Omsetning av tjenester fra fartøy i form av berging av plattformer mv. som nevnt i mval. § 6-11 (1) er fritatt for merverdiavgift etter bestemmelsens tredje ledd. Fritaket får anvendelse i de tilfeller hvor det mottas vederlag for bergingstjenesten, såkalt bergelønn. Dette er et vesentlig kriterium for om det foreligger berging.³² Det gjelder videre bergingstjenester fra alle typer fartøy, ikke bare redningsfartøy.

Hvorvidt det foreligger berging av plattform må avgrenses mot de tilfeller hvor det bare er snakk om assistanse. Assistanse er ikke omfattet av fritaket. Ved vurderingen skal det blant annet legges vekt på og vurderes hvilken fare plattformen og dens mannskap har vært utsatt for. Utbetaling av bergelønn er også et moment i vurderingen. Vurderingen vil være tilsvarende lik den som må foretas for berging av fartøy etter mval. § 6-9 (3).³³

3.6 Omsetning av varer og tjenester vedrørende rørledninger og tilhørende landanlegg

Vareleveranser og tjenester til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet er fritatt for merverdiavgift i kraft av de generelle eksportbestemmelsene. Se kap. 4 om dette. Dette vil også omfatte varer og tjenester til deler av rørledninger som bygges, ombygges, repareres eller vedlikeholdes utenfor merverdiavgiftsområdet.

Mval. § 6-11 (4) første punktum utvider fritaket etter de generelle eksportbestemmelsene til også å gjelde omsetning av varer og tjenester til bruk på de deler av rørledningene som

³¹ MVA-kommentaren (2011) s. 367

³² Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 6-9.5

³³ Av 10/85 av 24. mai 1985 nr. 3

strekker seg mellom områder utenfor merverdiavgiftsområdet og land. Altså den del av rørledninger som befinner seg innenfor merverdiavgiftsområdet.

Merverdiavgiftsforskriften § 6-11-2 stiller krav til at salgsdokumentet i forbindelse med omsetning omfattet av § 6-11 (4) skal merkes "Merverdiavgift ikke beregnet".

3.6.1 Geografisk virkeområde

Bestemmelsen i § 6-11 (4) første punktum knytter seg til rørledninger mellom havområder utenfor merverdiavgiftsområdet og land. Dette innebærer for det første at deler av rørledning som befinner seg på land ikke er omfattet av fritaket. Dette støttes også av at slike landanlegg, etter bestemmelsens annet punktum kan bli fritatt gjennom enkeltvedtak fra departementet. Videre er det et vilkår at rørledningen strekker seg fra et havområde utenfor merverdiavgiftsområdet og inn til et anlegg på land.

For rørledninger som utelukkende befinner seg i merverdiavgiftsområdet vil de alminnelige reglene for omsetning av varer og tjenester gjelde.

3.6.2 Rørledning

Med rørledning menes mer enn bare selve kabelen som brukes til gjennomstrømming av gass. Også anlegg direkte knyttet til denne gjennomstrømmingen vil være omfattet. Dette innebærer blant annet mottakeranlegg, anlegg for behandling av avløps- og ballastvann fra rørledning, lagertanker, pumpeanlegg og målestasjoner. Administrasjonsbygg kan ikke sies å være direkte knyttet til gjennomstrømming av gass og faller dermed utenfor fritaket i § 6-11 (4) første punktum.³⁴

3.6.3 Sisteledsfritak

Fritaket etter mval. § 6-11 (4) er begrenset til å gjelde i siste omsetningsledd. Dette er uttrykkelig nevnt i bestemmelsen. Det innebærer at det kun er varer og tjenester som

³⁴ Finansdepartementets brev av 16. februar 1988

leveres til eier av rørledningene som er omfattet av fritaket. Rørledningseier er i Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap 6-11.6 definert som det selskap som er hovedansvarlig for byggingen og driften av rørledningene. Den formelle eier må naturligvis også være omfattet.

På norsk kontinentalsokkel eies det aller meste av rørledningsnett av Gassled. Ansvar for utbygging og drift av rørledningene er det derimot Gassco som har. Gassled er ikke involvert i dette. Levering av varer og tjenester til Gassco vil dermed kunne gjøres avgiftsfritt.

Som for omsetning av tjenester etter § 6-11 (2) vil eventuelle underentreprenører som brukes av hovedentreprenør ved bygging, ombygging, reparasjon eller vedlikehold måtte beregne avgift ved fakturering til hovedentreprenøren. Denne kan i neste omgang fakturere avgiftsfritt og nyte godt av fradragsretten. Det er viktig å merke seg at dersom en underentreprenør leverer tjenester som gjelder både den del av rørledningen som befinner seg utenfor merverdiavgiftsområdet og den del som befinner seg i merverdiavgiftsområdet, må det ved fakturering skille mellom disse tjenestene. De som relaterer seg til rørledning utenfor merverdiavgiftsområdet vil være avgiftsfrie etter § 6-22 også når de leveres til hovedentreprenøren. De som relaterer seg til rørledning i merverdiavgiftsområdet er avgiftspliktige.

3.6.4 "Til bruk"-vilkåret

Varene og tjenestene må være til bruk i forbindelse med det arbeid som er nevnt i § 6-11 (4) for å være omfattet av fritaket. Man må her se på hvilket arbeid som skal utføres for å kunne vurdere om varene eller tjenestene kan sies å være til bruk. Som beskrevet tidligere vil levering av maling o.l. ikke være fritatt dersom arbeidet går ut på reparasjon av en del av rørledningen. Vurderingen må gjøres for hver enkelt vare eller tjeneste basert på det forestående arbeidet som skal utføres.

3.7 Landanlegg

Mval. § 6-11 (4) siste punktum gir Finansdepartementet myndighet til å fatte enkeltvedtak om at fritaket for rørledninger etter bestemmelsens første punktum skal gjelde tilsvarende for den del av rørledningen som befinner seg på land. Fritaket gjelder kun for bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av disse anleggene. Denne omsetningen foregår i merverdiavgiftsområdet og vil være avgiftspliktig etter de alminnelige reglene for omsetning av varer og tjenester dersom fritak gjennom enkeltvedtak ikke foreligger. Driften av slike anlegg er ikke fritatt og er dermed avgiftspliktig virksomhet.

Finansdepartementets myndighet til å fatte enkeltvedtak ble delegert til Skattedirektoratet gjennom Finansdepartementets vedtak av 14. januar 2011. Nytt vedtak ble fattet ved Finansdepartementets vedtak av 25. februar 2013 hvor myndigheten fortsatt ble delegert til Skattedirektoratet, men med mulighet for videredelegering.

Delegasjonen innebærer myndighet til å avslå søknader om fritak og å innvilge fritak i de tilfeller hvor tilsvarende saksforhold har vært oppe til vurdering av Finansdepartementet tidligere og det da har blitt innvilget fritak.

3.7.1 Direkte bruk

Fritaket gitt etter enkeltvedtak i medhold av mval. § 6-11 (4) siste punktum vil være begrenset til å gjelde de anlegg på land som er til direkte bruk i forbindelse med gjennomstrømming av gass. I dette ligger det at anleggets tilknytning til gjennomstrømmingen må være tilstrekkelig nær. Et administrasjonsbygg vil her klart falle utenfor, da dette ikke er en del av anleggene som direkte sørger for at gassen kan strømme igjennom.

Finansdepartementet har i flere brev³⁵ gitt uttrykk for hva det anser som anlegg til direkte bruk i forbindelse med gjennomstrømming av gass. Dette omfatter blant annet mottakeranlegg, forbehandlingsenhet, utskillingsenhet, anlegg for pumping eller kompresjon som er nødvendig for rørledningstransporten, buffertanker, kondensatstabiliseringssystem, lagertanker for kondensat og prosessanlegg for tørking og komprimering av gass. Omsetning av varer og tjenester til bruk i forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av disse anleggene vil dermed kunne være fritatt for merverdiavgift etter at enkeltvedtak er gitt. Søkes det ikke om fritak eller fritak ikke gis gjennom enkeltvedtak, skal omsetningen av slike varer og tjenester faktureres inklusive merverdiavgift.

3.8 Omsetning av spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet

Etter mval. § 6-9 (1) bokstav b vil omsetning av spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs være fritatt for merverdiavgift. Spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet er definert i § 1-3 (1) bokstav l. Det er for det første fartøy som er spesielt bygget eller ombygget til bruk i petroleumsvirksomhet. Typiske fartøy vil være standby-fartøyer, supplyfartøy, spesialbygde tankskip, som for eksempel skip til frakting av gass nedkjølt til flytende form³⁶ og enkelte dykkerfartøy.³⁷ For det andre kreves det at fartøyet har oppdrag i petroleumsvirksomhet. Kravet om oppdrag i petroleumsvirksomhet innebærer at det ikke er nok for å konstatere fritak at fartøyet er ment å brukes i petroleumsvirksomhet. Det må vurderes i hvert enkelt tilfelle om fartøyet som omsettes kan sies å ha oppdrag i slik virksomhet. Det må kunne dokumenteres at fartøyet faktisk skal brukes i slik virksomhet.

³⁵ Brev av 27. mai 1983, brev av 4. mai 1992 og brev av 8. mai 1992

³⁶ Kommentar til petroleumsloven § 4-3.

³⁷ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 6-30.5 og Romsøe (1997) s. 33

På samme måte som for tjenester i forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av plattformer som nevnt i § 6-11 (2), er det også tilsvarende fritak for de samme tjenestene i forbindelse med tilsvarende arbeid på spesialfartøy, jf. § 6-9 (2). Vareleveranser følger også de samme reglene, se § 6-9 (2) if. og merverdiavgiftsforskriften § 6-9-3.

Fritak for bergingstjenester fra fartøy av spesialfartøy følger av mval. § 6-9 (3). Om denne vurderingen, se oppgavens kap. 4.5.

4 De generelle eksportbestemmelsene

4.1 Bakgrunn

Merverdiavgiften er en avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester, jf. mval. § 1-2. Det vil si at det for omsetning av varer og tjenester som skjer i merverdiavgiftsområdet skal beregnes merverdiavgift.

Omsetning av varer og tjenester når disse omsettes ut av merverdiavgiftsområdet (eksporteres) vil være fritatt for merverdiavgift etter de generelle eksportbestemmelsene i mval. §§ 6-21 og 6-22.

Reglene er i hovedsak begrunnet med at avgift skal ilegges i det landet forbruket av varen eller tjenesten finner sted³⁸ Når varer og tjenester som omsettes ut av merverdiavgiftsområdet ikke blir avgiftsbelagt bygger dette på at varene og tjenestene anses å ville bli brukt utenfor merverdiavgiftsområdet. Blir varene og tjenestene tatt inn i merverdiavgiftsområdet vil de generelle reglene for innførsel av varer og tjenester sørge for at disse blir ilagt avgift som om det skulle vært omsatt i merverdiavgiftsområdet. Regelverket bygger på et såkalt destinasjonslandsprinsipp.³⁹

Fritakene for eksport av varer og tjenester er videre begrunnet i konkurransehensyn. Omsetning fra virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet til mottakere utenfor ville ellers risikert å bli ilagt dobbel avgift. Først her til lands for omsetningen, deretter ved at mottaker i landet som importerer tjenesten må beregne avgift for innførselen. Dette ville ført til en konkurransemessig ulempe for norsk virksomhet som driver med eksport i

³⁸ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kap. 8.2.1

³⁹ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kap. 8.2.1

forhold til virksomhet i utlandet som kun får avgift på omsetningen sin en gang. Fritaket for utførsel er likevel ikke betinget av at det betales innførselsmerverdiavgift i landet hvor varen innføres.⁴⁰

Omsetning av varer og tjenesten til kontinentalsokkelen sidestilles med eksport til andre områder utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. kap 2.7. De generelle eksportbestemmelsene vil dermed få anvendelse i de tilfeller hvor de varer og tjenester som omfattes av bestemmelsene i §§ 6-11 og 6-32 omsettes direkte til kontinentalsokkelen i stedet for at de omsettes i merverdiavgiftsområdet. For eksempel dersom en plattform leveres til en virksomhet på kontinentalsokkelen fremfor leveranse ved et verft i merverdiavgiftsområdet.

4.2 Eksport av varer

Fritaket for eksport av varer er gitt i mval. §6-21 og lyder:

§ 6-21. Utførsel av varer

Omsetning av varer ut av merverdiavgiftsområdet er fritatt for merverdiavgift. Fritaket gjelder likevel ikke dersom varene er tatt med i samlet terminvis oppgjør etter § 4-6.

Bestemmelsen gir fritak for merverdiavgift når det foreligger "omsetning av varer ut av merverdiavgiftsområdet", jf. § 6-21. Hva som er omsetning er gjort rede for i kap. 2.2.2. Det er ikke noen begrensninger i hvilke varer som omfattes av bestemmelsen, men det vil naturligvis ikke være noen avgift å frita for ved omsetning av varer som etter merverdiavgiftslovgivningen er unntatt loven.

⁴⁰ MVA-kommentaren (2011) s. 379

Særregelen i bestemmelsens annet ledd gjelder for videresalg av brukte varer og vil ikke bli omtalt her da den ikke er relevant for oppgavens tema.

4.2.1 Ut av merverdiavgiftsområdet

For at det skal foreligge fritak må omsetningen av varen skje ut av merverdiavgiftsområdet. Ordlyden må forstås slik at bestemmelsen gjelder varer som leveres utenfor merverdiavgiftsområdet. Varer som leveres i merverdiavgiftsområdet vil være innenlands omsetning. Det stilles ikke noe krav til hvem som faktureres for leveransen. Kjøper hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet kan således kjøpe avgiftsfritt dersom leveringen skjer utenfor merverdiavgiftsområdet.⁴¹ Tilsvarende vil kjøper måtte betale innførselsmerverdiavgift dersom han tar varen inn i merverdiavgiftsområdet igjen.

4.2.2 Sisteledsfritak

Fritaket er et sisteledsfritak. Det er et vilkår for fritak at virksomheten er den som eksporterer varen. Ved kjøp av varer til foredling eller påkostninger som senere skal eksporteres skal det beregnes merverdiavgift på kjøpet. Kjøper kan så fradra merverdiavgiften på dette kjøpet og er ikke pliktig å beregne merverdiavgift på salget av disse varene ved eksport.⁴²

4.2.3 Dokumentasjonskrav

Merverdiavgiftsforskriften §§ 6-21-1 og 6-21-2 stiller vilkår til dokumentasjon ved omsetning av varer ut av merverdiavgiftsområdet. Førstnevnte bestemmelse gjelder eksport av alle varer, sistnevnte gjelder eksport av varer til norsk del av kontinentalsokkelen til bruk i forbindelse med utforskning og utnyttning av undersjøiske naturforekomster.

⁴¹ MVA-kommentaren (2011) s. 379

⁴² Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) kap. V del B

Begge bestemmelsers først ledd gjelder varer som skal tolldeklarerer. Det kreves da at fritaket dokumenteres med "salgsdokument, tolldeklarasjon og attest for utførsel i samsvar med tollforskriften § 4-23-2 (2) og (3)". At det kreves tolldeklarasjon innebærer at varene må utekspederes gjennom tollvesenet for at fritak for beregning av merverdiavgift ved eksporten skal kunne skje.⁴³

For varer som er unntatt deklareringsplikt etter tollforskriften § 4-11-2, jf. § 3-1-15 første ledd bokstav g, kreves det kun at fritaket dokumenteres med salgsdokument og attest for utførsel, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-21-1.

For varer som eksporteres til kontinentalsokkelen, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-21-2 (2), og som er unntatt fra deklareringsplikt etter tollforskriften § 4-11-2, jf. § 3-1-15 første ledd bokstav f, kreves det at fritaket, i tillegg til å måtte dokumenteres med salgsdokument og attest for utførsel, dokumenteres med en skriftlig bestilling fra kjøper. Denne bestillingsseddelen må oppfylle kravene til innhold som er nevnt i bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 1-4.

4.3 Fritak før utførsel finner sted

Fritak før utførsel finner sted er bare mulig dersom det er gitt særskilt fritak for dette gjennom egne bestemmelser. Slike fritak er gitt blant annet for varer som legges inn på tollager, jf. mval. § 6-23 og for varer som videreselges ut av merverdiavgiftsområdet av kjøper før varene er levert til han, mval. § 6-24, jf. nedenfor. Bestemmelsene om som angår omsetning av varer og tjenester til bruk i petroleumsvirksomhet er også et slikt fritak, og vil bli gjennomgått i kap. 5.

⁴³ MVA-kommentaren (2011) s. 379

Bestemmelsene lyder:

§ 6-23. Varer som legges inn på tollager

Omsetning av varer som etter tolloven § 4-30 legges inn på kjøpers tollager for utførsel, er fritatt for merverdiavgift.

§ 6-24. Varer som videreselges ut av merverdiavgiftsområdet

Omsetning av varer til et registrert avgiftssubjekt, er fritatt for merverdiavgift dersom kjøperen videreselger varene ut av merverdiavgiftsområdet før varene er levert. Det er et vilkår for fritak at kjøperen umiddelbart tollekspederer varene for utførsel.

Mval. §§ 6-23 og 6-24 gir et unntak fra vilkåret i § 6-21 om fysisk levering av varen utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette innebærer at omsetningen av varer i de nevnte tilfellene likestilles med eksport av varer og vil være fritatt for merverdiavgift.

Etter mval. § 6-23 vil omsetningen av varer være fritatt dersom disse legges inn på kjøpers tollager for utførsel. Varene må legges inn på tollageret etter reglene i tolloven § 4-30. Mval. § 6-23 stiller ikke noe vilkår til hvor lenge varen kan ligge på tollageret før utførsel finner sted. Dette er fortsatt et sisteleddsfristak da kun siste selger før utførselen har krav på fritaket.

Mval. § 6-24 gir fritak for tidligere omsetningsledd. Etter bestemmelsen gis det fritak for merverdiavgift på omsetning av varer til eksportør dersom eksportøren videreselger varene ut av merverdiavgiftsområdet før varene har blitt levert ham. Det er et vilkår at eksportøren umiddelbart tollekspederer disse varene, jf. bestemmelsens annet punktum. Umiddelbart må forstås slik at eksportøren må tollekspedere varene så snart han har mottatt dem.

En kombinasjon av §§ 6-24 og 6-23 ved at eksportør, i stedet for å tollekspedere varene, legger disse inn på kjøpers tollager for utførsel vil føre til at eksportøren ikke har krav på

avgiftsfri levering fra selgeren, da varer på tollager ikke er fortollet og vilkåret i § 6-24 er dermed ikke oppfylt.

4.3.1 Dokumentasjonskrav

For varer som legges inn på tollager etter § 6-23, gir merverdiavgiftsforskriften § 6-23-1 regler for dokumentasjonskrav for fritaket. Det skal dokumenteres med salgsdokument hvor det fremgår at varene leveres til kjøperens tollager. I de tilfeller hvor det kreves tolldeklarasjon etter tollforskriften §§ 4-30-11 til 4-30-14 må også denne foreligge som dokumentasjon på fritaket.

For varer som videreselges av eksportøren etter § 6-24 krever merverdiavgiftsforskriften § 6-24-1 at fritaket må dokumenteres med salgsdokument merket "Merverdiavgift ikke beregnet" og en skriftlig bestilling fra kjøper som oppfyller kravene i bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 1-4 og inneholde opplysning om til hvilket land varen videreselges. Både kjøper og selger må oppbevare et eksemplar av bestillingsseddelen, jf. § 6-24-1 siste punktum.

4.4 Eksport av tjenester

Bestemmelsene for fritak ved eksport av tjenester er gitt i mval. § 6-22 og lyder:

§ 6-22. Utførsel av tjenester

- (1) Omsetning av tjenester som helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, er fritatt for merverdiavgift.
- (2) Omsetning av fjernleverbare tjenester er fritatt for merverdiavgift når mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. For omsetning av fjernleverbare tjenester til andre mottakere hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, gjelder første ledd.
- (3) Omsetning av fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester, er fritatt for merverdiavgift også når tjenesten leveres til andre mottakere hjemmehørende utenfor

merverdiavgiftsområdet enn de som er nevnt i annet ledd. Første punktum gjelder likevel ikke dersom leveringen av elektroniske kommunikasjonstjenester skjer gjennom fast terminal i merverdiavgiftsområdet. Skjer leveringen av slike tjenester gjennom fast terminal utenfor merverdiavgiftsområdet, er leveringen fritatt. Første ledd gjelder ikke elektroniske kommunikasjonstjenester.

Mval. § 6-22 (1) angir hovedregelen for eksport av tjenester. Det foreligger fritaksberettiget eksport når tjenesten "helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet". Det er to vilkår som må vurderes her. Først hva det innebærer at tjenesten er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, deretter hva som ligger i at den "helt ut" må være til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Fritaket etter første ledd gjelder tjenester hvor ytelsen eller leveringen kan knyttes til et bestemt sted. Dette fremgår av å se første ledd i sammenheng med annet og tredje ledd som angir særregler for visse typer tjenester. Disse særreglene vil bli gjennomgått i kap. 4.5.

Omsetning av tjenester etter bestemmelsens første ledd vil være fritatt dersom vilkårene nevnt overfor er oppfylt. Fritaket er uavhengig av hvor kjøper av tjenesten befinner seg. Kjøper av tjenesten hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet kan dermed ha krav på avgiftsfri fakturering så lenge tjenesten helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Se eksempel nedenfor.

4.4.1 Helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet

At tjenesten må være helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet betyr for det første at tjenesten må leveres og brukes utenfor merverdiavgiftsområdet. For det andre kan det ikke foreligge noe bruk av tjenesten i merverdiavgiftsområdet.

Et norsk firma som leier ut biler til bruk på utenlandsreiser vil kunne fakturere leien fritatt for merverdiavgift som eksport av tjeneste dersom leietakeren får bilen levert og tilbakelevering skjer utenfor merverdiavgiftsområdet. Det vil også gjelde ved levering og tilbakelevering i merverdiavgiftsområdet dersom det kan dokumenteres at bilen kun har

blitt kjørt direkte fra utleiefirmaet og til utlandet, typisk til ferge for videre transport ut av merverdiavgiftsområdet. Kjøres bilen en lengre strekning i merverdiavgiftsområdet vil avgiftsplikt foreligge for hele leien. Den kan da ikke sies å være "helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet".⁴⁴

I sak omtalt i Av 14/78 av 19. juni 1978 nr. 5 kunne reparasjonsarbeid på kabel i Skagerrak faktureres avgiftsfritt til kabelens norske eier siden reparasjonstjenesten ble utført på dansk side av Skagerrak, altså utenfor det som nå er merverdiavgiftsområdet. Dersom arbeidet hadde blitt utført både på norsk og dansk del av Skagerrak, ville resultatet bli at utførelsen av tjenesten i sin helhet må anses som avgiftspliktig omsetning da den ikke "helt ut" vil være til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

Det er ikke et krav for fritak etter § 6-22 at tjenesten også er utført utenfor merverdiavgiftsområdet. Tjeneste som gjelder arbeid på en vare vil være å regne som tjeneste helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, selv om den utføres i merverdiavgiftsområdet, dersom varen føres ut av merverdiavgiftsområdet etter bestemmelsene i merverdiavgiftsforskriften §§ 6-21-1 og 6-21-2, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-22-1 (1) siste punktum. Se kap. 4.2.3 for hva som kreves etter disse bestemmelsene.

Finansdepartementet kom med en fortolkningsuttalelse 3. april 2013 som omhandlet avgiftsplikten ved utvinningstillatelser etter petroleumslovgivningen. Finansdepartementet kom her til at disse er å regne som en tjeneste som skal følge mval. § 6-22 (1) og avgiftsplikt er dermed avhengig av om tjenesten fullt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Departementet kom her til at tjenesten var så sterkt knyttet til det området den gjaldt at dette måtte anses oppfylt. Utvinningstillatelse er etter deres syn ikke en fjernleverbar tjeneste som følger særregelen i bestemmelsens annet ledd.

⁴⁴ U 3/71 av 10. mars 1971 nr. 8

Uttalelsen er uklar på flere områder og gir bare uttrykk for departementets syn. Situasjonen for avgiftsplikt på utvinningstillatelser og lignende tjenester kan ikke sies å være endelig avklart i og med departementets fortolkning. Det kan blant annet vurderes om en slik tillatelse faller inn under unntaket for rettighet til fast eiendom i mval. § 3-11 eller fritaket for virksomhetsoverdragelser etter mval. § 6-14. Dette ble ikke vurdert av departementet.

4.4.2 Dokumentasjonskrav

Etter merverdiavgiftsforskriften § 6-22-1 må fritaket ved eksport av tjenester etter mval. § 6-22 (1) "dokumenteres med salgsdokument og opplysninger som viser at tjenesten helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet." For tjenester i form av arbeid på varer gjelder det som følger av forrige avsnitt.

4.5 Fjernleverbare tjenester

Mval. § 6-22 (2) gir en særregel for tjenester som er fjernleverbare. Bakgrunnen for særskilte regler for disse følger dels av definisjonen av fjernleverbare tjenester. Dette er "tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted", jf. mval. § 1-3 (1) bokstav i. Å legge leveringsstedet være avgjørende for avgiftsplikten vil da fort kunne føre til mange avgrensningsproblemer.

Vurderingen av om en tjeneste er fjernleverbar eller ikke skal foretas med hensyn på tjenestens art. Om en tjeneste i et bestemt tilfelle faktisk leveres på et avtalt bestemt fysisk sted, skal den likevel anses som fjernleverbar dersom slike tjenester generelt kan leveres eller utføres hvor som helst.⁴⁵ Eksempel på dette er tjenester i form av juridiske utredninger. Om man i et aktuelt tilfelle avtaler at denne skal leveres personlig på en

⁴⁵ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 1-3.10

bestemt plass i byen, vil den likevel regnes som en fjernleverbar tjeneste da den like godt kunne blitt levert over nett. En håndverkertjeneste for eksempel snekkerarbeid vil dermed ikke kunne anses som en fjernleverbar tjeneste, da utførelsen må skje der varen som tjenesten gjelder befinner seg.

Høyesterett gir i Rt. 2007 s. 1401 uttrykk for at man ved vurderingen av hvorvidt en tjeneste er fjernleverbar, ikke skal legge vekt på tjenestens innhold, men kun se på om utførelsen eller leveringen av tjenesten er knyttet til et bestemt sted. Spørsmålet i saken var om utleie av arbeidskraft var en fjernleverbar tjeneste eller ikke når leietaker var klar på at arbeidskraften skulle benyttes et bestemt sted. Høyesterett uttaler i avsnitt 40:

"Det må skilles mellom oppfylleelsesstedet for utførelsen av arbeidet, og oppfylleelsesstedet for utleien. Selv om arbeidet skal utføres et bestemt sted, må utleien av arbeidskraften anses som en fjernleverbar tjeneste, da utleier ut fra tjenestens karakter ikke kan vite hvor arbeidskraften vil bli benyttet."

Dersom man skulle tatt tjenestens innhold i betraktning ville det ført til betydelige avgrensingsproblemer da man måtte vurdert dette for hver enkelttjeneste i stedet for slik det er nå at man ser på tjenestens art ved vurderingen.

En undergruppe av fjernleverbare tjenester er elektroniske tjenester. Disse er gitt i mval. § 6-22 (3). Disse følger andre regler enn for fjernleverbare tjenester ellers, men er ikke særlig aktuelle i forhold til oppgavens tema. De vil derfor ikke bli gjennomgått her.

4.5.1 Krav til mottaker

Mval. § 6-22 (2) første punktum gir fritak for fjernleverbare tjenester i de tilfeller hvor mottakeren av tjenesten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Det følger av dette at mottaker ikke kan være registrert i det norske merverdiavgiftsregisteret. Mottaker ville da blitt ansett som hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Se dog neste avsnitt. Det er ikke noe vilkår at mottakeren av

tjenesten bruker den utenfor merverdiavgiftsområdet. Bruken kan således skje hvor som helst.⁴⁶

Etter mval. § 2-1 (6) plikter virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet å registrere seg med representant i merverdiavgiftsregisteret, dersom deres omsetning i merverdiavgiftsområdet overstiger 50 000 NOK og etter sin karakter er avgiftspliktig omsetning. Omsetning ved virksomhetens eksport til merverdiavgiftsområdet teller ikke med.⁴⁷ Ved levering av fjernleverbare tjenester til den virksomhet som er omfattet av representantordningen, vil mottaker regnes som hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og omsetningen vil være avgiftspliktig. Det er fortsatt mulig å avtale å utføre tjenester for og fakturere virksomheten utenfor merverdiavgiftsområdet avgiftsfritt.⁴⁸

4.5.2 Unntak fra § 6-22 (2) første punktum

For omsetning av fjernleverbare tjenester til mottaker som ikke er nevnt i mval. § 6-22 (2) første punktum, fremgår det av bestemmelsens annet punktum at første ledd skal gjelde. Dette gjelder typisk privatpersoner bosatt utenfor merverdiavgiftsområdet. Hvor tjenesten anses å bli brukt vil da være det avgjørende for avgiftsplikten. Se kap. 4.3.1.

4.5.3 Dokumentasjonskrav

Merverdiavgiftsforskriften § 6-22-1 (2) stiller som vilkår for avgiftsfri levering etter mval. § 6-22 (2) at fritaket skal dokumenteres med salgsdokument der mottakers adresse utenfor merverdiavgiftsområdet fremgår. Vilkåret gjelder også for bestemmelsens tredje ledd.

⁴⁶ SKD 8/10 del 2.3

⁴⁷ SKD 8/10 del 3

⁴⁸ SKD 8/10 del 4.2

5 Fritak for omsetning av varer og tjenester til bruk i petroleumsvirksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet

5.1 Generelt

Fritaket for omsetning av varer og tjenester etter mval. § 6-32 er i hovedsak begrunnet med nøytralitetshensyn og for å unngå konkurransevridning når levering av varer og tjenester skjer i Norge. Bestemmelsen utvider i flere tilfeller fritakene som fremgår av mval. § 6-11 til å gjelde mange flere varer og tjenester og i stedet begrenser det ved å sette grenser for hvilke kjøpergrupper det kan leveres avgiftsfritt til. Det er i tillegg krav om sluttbruk etter mval. § 6-32.

Fritakene skal sikre at den nevnte gruppen av kjøpere som angis i bestemmelsen skal slippe å få avgiftsbelagt sine kjøp til bruk i petroleumsvirksomhet. Deres virksomhet drives i stor grad på kontinentalsokkelen og § 6-32 sørger for at de unngår den likviditetsmessige belastningen det vil være dersom innkjøpene gjøres i merverdiavgiftsområdet kontra utenfor. Tanken er at omsetning av vare og tjenester til denne gruppen kjøpere skal sidestilles med eksport.

Fritakene i § 6-32 kommer til anvendelse i de tilfeller hvor levering av varene eller tjenesten blir ytet i merverdiavgiftsområdet. For de tilfeller hvor levering eller utførelse forgår på anlegg og innretninger på kontinentalsokkelen, altså utenfor merverdiavgiftsområdet, må fritak vurderes etter de generelle eksportbestemmelsene i mval. §§ 6-21 og 6-22.

Mval. § 6-32 lyder som følger:

§ 6-32. Varer og tjenester til petroleumsvirksomheten

(1) Omsetning av nærmere bestemte varer og tjenester til bruk i havområder utenfor merverdiavgiftsområdet i forbindelse med utforsking og utnytting av undersjøiske naturforekomster, er fritatt for merverdiavgift dersom omsetningen skjer til

rettighetsselskaper, boreselskaper og eiere og leietakere av plattformer. Det samme gjelder omsetning til andre som ikke er avgiftssubjekter og som utenfor merverdiavgiftsområdet utfører tjenester vedrørende anlegg og innretninger som har tilknytning til utforskning og utnytting av undersjøiske naturforekomster.

(2) Omsetning av nærmere bestemte tjenester fra registreringspliktig baseselskap på baseområdet til personer som nevnt i første ledd, og til eiere eller leietakere av spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs, er fritatt for merverdiavgift.

(3) Departementet kan gi forskrift om hvilke varer og tjenester som omfattes av fritakene i denne paragrafen.

Bestemmelsen angir at det er nærmere bestemte varer og tjenester som er omfattet av fritaket. Hvilke varer og tjenester som faller inn under fritaket følger av merverdiavgiftsforskriften §§ 6-32-1 og 6-32-2 som er gitt i medhold av mval. § 6-32 (3).

Merverdiavgiftsforskriften §§ 6-32-1 og 6-32-2 lyder som følger:

§ 6-32-1. Varer som er omfattet av fritaket

Fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-32 første ledd omfatter alle varer.

§ 6-32-2. Tjenester som er omfattet av fritaket

(1) Fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-32 første ledd omfatter tjenester som utføres på andre anlegg eller innretninger enn de som er nevnt i merverdiavgiftsloven § 6-11 og som er til bruk i havområder utenfor merverdiavgiftsområdet i forbindelse med utforskning og utnytting av undersjøiske naturforekomster. Fritaket omfatter tjenester som utføres på utstyr og driftsmidler knyttet til slike anlegg eller innretninger og tjenester som gjelder prosjektering, tegning, konstruksjon og annen teknisk bistand vedrørende slike anlegg eller innretninger.

(2) Fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-32 annet ledd omfatter tjenester med lagring, lossing, transport mv. av varer.

5.2 Varer

Det fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 6-32-1 at fritaket i mval. § 6-32 omfatter alle varer. Det ligger altså etter forskriftsbestemmelsen ingen begrensninger i hvilke varer som er omfattet av fritaket. Eventuelle begrensninger må dermed følge av mval. § 6-32.

I tillegg krever merverdiavgiftsforskriften § 6-32-3 (1) særskilte dokumentasjonskrav for fritaket for omsetning av varer etter mval. § 6-32. Fritaket skal dokumenteres med salgsdokument merket "Merverdiavgift ikke beregnet". I tillegg skal det foreligge en skriftlig bestilling fra kjøper som gjelder de varene som kreves fritatt. Denne bestillingsseddelen må oppfylle kravene til innhold som følger av bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 1-4. Både kjøper og selger skal oppbevare et eksemplar av bestillingsseddelen, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-32-3 (2).

5.3 Tjenester

Merverdiavgiftsforskriften § 6-32-2 setter begrensninger for hvilke tjenester som omfattes av fritaket i mval. § 6-32. Det fremgår av forskriftsbestemmelsen at fritaket er ment å omfatte tjenester på andre anlegg og innretninger enn de som er nevnt i mval. § 6-11 og som er til bruk i havområdene utenfor merverdiavgiftsområdet i forbindelse med utforskning og utnytting av undersjøiske naturforekomster. Hva som ligger i dette bruksvilkåret vil bli omtalt i kap. 5.4 da dette bruksvilkåret også har betydning for avgrensningen av hvilke varer som omfattes av fritaket i § 6-32.

Hva som menes med andre anlegg og innretninger fremgår ikke av forskriften. Det er klart at det må gjelde anlegg og innretninger som befinner seg innenfor norsk territorialgrense, altså i merverdiavgiftsområdet. Tjenester utført på anlegg og innretninger utenfor merverdiavgiftsområdet vil allerede være fritatt for merverdiavgift gjennom de generelle eksportbestemmelsene i mval. § 6-22 (I alle fall dersom tjenesten ikke anses som fjernleverbar og dermed følger hovedregel i § 6-22 (1) om at den er fullt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. For fjernleverbare tjenester mellom to virksomheter

hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet vil fritak for tjenesten måtte vurderes etter mval. § 6-32 da dette ikke omfattes av eksportfritakene.)

Den nå opphevede avgrensningsforskrift nr. 27⁴⁹ som gjaldt under mval. 1969 listet i sin § 2 bokstav a opp anlegg og innretninger som skulle være omfattet av fritaket. Dette gjaldt lagringsanlegg, anlegg for elektrisk kraftproduksjon, rørledninger, avskipningsanlegg. I tillegg skulle det gjelde andre anlegg og innretninger som hadde tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområdene utenfor norsk territorialgrense. Disse anlegg og innretninger vil også falle inn under fritaket under den gjeldende merverdiavgiftsloven selv om disse ikke eksplisitt er nevnt i merverdiavgiftsforskriften.

Merverdiavgiftsforskriften § 6-32-1 fritar også tjenester som gjelder prosjektering, tegning, konstruksjon og teknisk bistand vedrørende slike anlegg og innretninger. Tjenester som gjelder prosjektering, tegning, konstruksjon og teknisk bistand vil ikke være fritatt etter § 6-32. dersom de gjelder driftsmidler eller utstyr på anlegg eller innretninger. Slike tjenester følger de alminnelige reglene for omsetning av tjenester. Tjenester som utføres på utstyr og driftsmidler knyttet til disse anleggene og innretningene er derimot omfattet av fritaket. Forskjellen ligger i at tjenester på planleggingsstadiet og teknisk bistand ikke er fritatt dersom de er knyttet til utstyr og driftsmidler, men er fritatt dersom de vedrører anlegg eller innretninger.

Fritaket etter merverdiavgiftsforskriften § 6-32-2 er et videre fritak enn det som følger for tjenester etter mval. § 6-11 (2) som kun fritar tjenester som står i direkte forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av driftsutstyr. Se kap. 3.3.1. Fritaket etter merverdiavgiftsforskriften § 6-32-2 fritar alle tjenester som utføres på både utstyr og driftsmidler så lenge dette utstyret eller driftsmidlene er knyttet til de anlegg og

⁴⁹ Forskrift av 19. februar 1974 nr. 3944

innretninger som bestemmelsen omfatter. Det må være tilstrekkelig at utstyret blir brukt på anlegget eller innretningen for at fritaket skal komme til anvendelse.

5.4 Nærmere om vilkårene for avgiftsfritak

5.4.1 Bruk utenfor merverdiavgiftsområdet

Mval. § 6-32 (1) stiller flere vilkår for at det skal foreligge fritak for den enkelte omsetning av varer og tjenester. For det første kreves det at varen eller tjenesten skal være til bruk i havområder utenfor merverdiavgiftsområdet. Det stilles krav til at den endelige bruken av varene og tjenestene ikke skal foregå i merverdiavgiftsområdet. For tjenester på anlegg og innretninger etter merverdiavgiftsforskriften § 6-32-2 er det dermed et krav om at anlegget eller innretningen føres ut av merverdiavgiftsområdet på et senere tidspunkt. Bestemmelsens ordlyd knytter ikke noe vilkår til hvilke havområder som faller inn under bestemmelsen. Det avgjørende er at havområdene ligger utenfor merverdiavgiftsområdet. Den norske kontinentalsokkelen vil derfor være omfattet, men varer og tjenester til bruk i andre havområder ellers i verden må også etter dette være omfattet av fritaket.

5.4.2 Bruk i forbindelse med utforskning og utnyttning av undersjøiske naturforekomster

For det andre må varene og tjenestene være til bruk i forbindelse med utforskning og utnyttning av undersjøiske naturforekomster. Ordlyden gir uttrykk for en delvis videre betydning enn det mer snevre petroleumsvirksomhet. Utvinning av andre forekomster enn olje og gass skulle etter bestemmelsens ordlyd da være omfattet. Samtidig vil den etter ordlyden ikke omfatte destruksjon av anlegg ved avslutning av virksomhet, noe som er omfattet av petroleumsvirksomhetsbegrepet. Se kap. 6.2. Fritaket i bestemmelsen er derimot begrunnet i nøytralitet og konkurransehensyn for petroleumsvirksomhet. Det er heller ingen større virksomhet med utvinning av andre naturforekomster enn petroleum på den norske kontinentalsokkelen. Forarbeidene til både mval. 1969 og mval. gir ikke uttrykk for at det er ment noen forskjell mellom bruksvilkåret etter § 6-11 i forhold til bruksvilkåret etter § 6-32 hva angår virksomheten som må drives.

5.4.3 Kjøpergruppe

Et tredje vilkår er at kjøper av varene eller tjenestene må være omfattet av den kjøpergruppen som er listet opp i mval. § 6-32. Dette omfatter omsetning til rettighetsselskaper, boreselskaper og eiere/leiere av plattformer. I tillegg vil omsetning av varer og tjenester nevnt i første ledd, i merverdiavgiftsområdet, til virksomhet som ikke er registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven være fritatt for avgiftplikt når denne virksomheten utfører tjenester tilknyttet anlegg og innretninger i forbindelse med utforskning og utnytting av undersjøiske naturforekomster. Kravet om at varene og tjenestene til slutt skal være til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet gjelder også her.

Med rettighetsselskaper menes selskaper som har fått konsesjon til å drive petroleumsvirksomhet på et bestemt område på norsk kontinentalsokkel i medhold av petroleumsslovgivningen. Disse drives oftest som en sammenslutning av selskaper, såkalte joint ventures, som samarbeider om petroleumsvirksomhet på ett eller flere felt. Skattedirektoratet har i brev av 11. april 1980 og 2. mars 1981 antatt at denne sammenslutningen også vil ha krav på avgiftsfrie leveranser. Boreselskap er selskap som utfører boretjenester for rettighetsselskaper og annet arbeid i forbindelse med dette.⁵⁰

Også andre selskaper som ikke er avgiftssubjekter etter merverdiavgiftslovens bestemmelser og som utfører tjenester vedrørende anlegg på kontinentalsokkelen i tilknytning til utforskning og utnytting av undersjøiske naturforekomster er omfattet av kjøpergruppen. Dette kan typisk være utenlandske selskaper som driver petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen men som ikke har tilstrekkelig tilknytning til eller omsetning i merverdiavgiftsregisteret til at de er avgiftssubjekter.

Skattedirektoratet har i brev av 30. januar 1996 uttalt at også andre selskaper i visse tilfeller kan ha rett til avgiftsfrie leveranser dersom de utfører tjenester rettet mot

⁵⁰ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 6-32.3

petroleumsvirksomhet. Dette var tilfelle da et serviceselskap var fellesregistrert med morselskapet, som var et boreselskap og omfattet av det tilsvarende fritaket i mval. 1969. Det vil da være mulig å levere varer og tjenester til andre selskap enn de nevnt i § 6-32 (1), så lenge bestemmelsens vilkår ellers er oppfylt.

5.5 Omsetning fra baseselskaper

Mval. § 6-32 (2) gir fritak for nærmere bestemte tjenester fra registreringspliktige baseselskaper for deres omsetning til kjøpergruppen nevnt i bestemmelsens første ledd, se kapittelet over. Baseselskaper er selskaper i merverdiavgiftsområdet som utfører tjenester for rettighetsselskaper på kontinentalsokkelen.⁵¹

Tjenestene som er omfattet av fritaket fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 6-32-2 (2) og gjelder lagring, lossing, transport mv. av varer. Listen er ikke uttømmende.

5.6 Omsetning til spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs

Fritak for omsetning til spesialfartøy følger av mval. § 6-30 (3) som lyder:

§ 6-30. Varer og tjenester til fartøy

...

(3) Omsetning av nærmere bestemte varer og tjenester til spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs, er fritatt for merverdiavgift.

...

Det er nærmere bestemte varer og tjenester som er fritatt. Disse fremgår av merverdiavgiftsforskriften §§ 6-30-7 og 6-30-8, gitt i medhold av mval. § 6-30 (5) og lyder:

⁵¹ Merverdiavgiftshåndboken 2013 kap. 6-32.4

§ 6-30-7. Varer som er omfattet av fritaket

Fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-30 tredje ledd omfatter alle varer til bruk for spesialfartøyet.

§ 6-30-8. Tjenester som er omfattet av fritaket

(1) Fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-30 tredje ledd omfatter tjenester som gjelder

a) sleping av fartøy

b) utleie av varig driftsutstyr som leveres til fartøy

c) rett til å disponere kommunal havn som nevnt i merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav j.

(2) Fritaket omfatter også formidlingstjenester omsatt til norsk reder som gjelder transport av varer med spesialfartøy.

5.6.1 Begrunnelse

Fritaket for denne omsetningen er begrunnet i Ot.prp. nr. 48 (1979-1980) hvor det uttales at de samme hensyn som gjør seg gjeldende for omsetning til utenriksflåten også gjør seg gjeldende ved omsetning til spesialfartøy. Det er ønsket om å stille norske leverandører likt med utenlandske leverandører som kanskje kan levere varer og tjenester avgiftsfritt til de samme fartøyene. Ved å ilegge avgift på omsetning fra virksomhet i merverdiavgiftsområdet til fartøyene omfattet av fritaket ville denne virksomheten fått en konkurransemessig ulempe i forhold til tilsvarende leverandører utenfor merverdiavgiftsområdet.

5.6.2 Varer

Fritaket for varer gjelder alle varer som er ment til bruk for spesialfartøyet, jf. Merverdiavgiftsforskriften § 6-30-7. Det er ikke noe krav om levering direkte til spesialfartøyet. Kravene til dokumentasjon for omsetningen følger av § 6-30-9 og krever salgsdokument og en skriftlig bestilling fra kjøper som oppfyller vilkårene i bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 1-4 og i tillegg opplysning om hvilket fartøy varene skal leveres til. Senest på leveringstidspunktet for varene skal selger motta bekreftelse fra kjøper

om at varene er mottatt til bruk i petroleumsvirksomhet til havs. Både kjøper og selger skal oppbevare et eksemplar av bestillingen.

5.6.3 Tjenester

For tjenester er fritaket begrenset til å gjelde de tjenester som er nevnt i merverdiavgiftsforskriften § 6-30-8. Dette gjelder tjenester i forbindelse med sleping av fartøy, utleie av varig driftsutstyr som leveres til fartøy og rett til å disponere kommunal havn som nevnt i mval. § 3-11 (2) bokstav j. Det gjelder ingen særlige dokumentasjonskrav for fritak for omsetning av disse tjenestene.

6 Avgiftsfrihet ved innførsel av plattformer mv.

6.1 Generelt

Begrunnelsen for å frita innførsel av plattformer mv. er i hovedsak den samme som for innenlands omsetning av de samme varene og skal sørge for nøytralitet og hindre konkurransemessige ulemper for virksomhet i merverdiavgiftsområdet i forhold til virksomhet utenfor.

Fritakene for innførsel skal også sikre at virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet som driver virksomhet på norsk kontinentalsokkel ikke skal bli belastet med merverdiavgift ved at de tar plattformer mv. inn i norsk merverdiavgiftsområde for eventuell bearbeidelse før plattformen skal ut på kontinentalsokkelen. Dette sikrer at virksomhetene ikke får den likviditetsmessige belastningen det er å måtte kreve refundert betalt merverdiavgift da dette kan ta lang tid.

Mval. § 7-5 lyder som følger:

§ 7-5. Plattformer mv.

- (1) Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av plattformer og driftsutstyr som nevnt i § 6-11 første ledd eller ved gjeninnførsel av slike varer etter ombygging, reparasjon eller vedlikehold utenfor merverdiavgiftsområdet.
- (2) Det skal ikke beregnes merverdiavgift når eierselskap innfører varer til bruk i forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av rørledninger i petroleumsvirksomhet. § 6-11 fjerde ledd annet punktum gjelder tilsvarende.
- (3) Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av deler av plattformer som nevnt i første ledd dersom delene innføres for destruksjon eller til bruk i undervisningsvirksomhet ved skoler og institusjoner.

Bestemmelsen gir uttrykk for at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved innførsel for de plattformer mv. som følger bestemmelsene i § 6-11. Dette gjør at virksomhet i merverdiavgiftsområdet som velger å anskaffe varene nevnt i § 7-5 fra leverandører utenfor merverdiavgiftsområdet ikke vil stilles i en annen avgiftsmessig stilling enn virksomhet som anskaffer tilsvarende varer fra leverandører hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

6.2 Plattformer og driftsutstyr

Etter mval. § 7-5 (1) skal det ikke beregnes avgift ved innførsel av plattformer og driftsutstyr som nevnt i § 6-11 (1). For en drøftelse av hvilke plattformer og driftsutstyr dette gjelder, se kap. 3.2. Slike plattformer og tilhørende driftsutstyr er fritatt for merverdiavgift ved omsetning i merverdiavgiftsområdet og det bør da heller ikke pålegges innførselsmerverdiavgift dersom tilsvarende plattformer og driftsutstyr tas inn i merverdiavgiftsområdet. Det følger av bestemmelsen om driftsutstyr i § 7-5 (1) jf. § 6-11 (1) annet punktum at innførsel av driftsutstyr må skje sammen med plattformen for at fritaket skal komme til anvendelse.

Innførsel av varer som senere skal inkorporeres som fast driftsutstyr på plattformen ved verft i merverdiavgiftsområdet er avgiftspliktig innførsel etter den alminnelige innførselsregelen i § 3-29.

Vilkåret om at plattformene må være til bruk i petroleumsvirksomhet gjelder også her. Det må kunne dokumenteres at plattformen skal brukes i petroleumsvirksomhet etter innførselen. Som for fartøy vil det være anledning til trekke bruken i et senere omsetningsledd inn i vurderingen. Dersom plattformen skal leies ut til virksomhet som skal bruke den i petroleumsvirksomhet etter innførsel vil det foreligge avgiftsfritak. Plattformer som innføres med hensikt å bli brukt for andre formål skal ilegges avgift etter den alminnelige innførselsregelen.

Mval. § 7-5 (3) har en særregel for de tilfeller hvor bare deler av plattformen innføres. Dersom formålet med innførselen er destruksjon eller bruk i undervisningsvirksomhet ved skoler og institusjoner vil innførsel også her være avgiftsfri. Ordlyden tilsier her at avgiftsfritak ikke foreligger dersom hele plattformen innføres med det formål å brukes i

undervisning ved skoler og institusjoner eller til destruksjon. Dette stemmer overens med vedtak fra toll- og avgiftsdirektoratet 10. juli 2002. Innførsel av hele plattformer for destruksjon følger hovedregelen i § 7-5 (1) da destruksjon anses å være en del av petroleumsvirksomhetsbegrepet i § 6-11 (1). Petrl. § 1-6 bokstav c støtter ytterligere opp om dette syn da definisjonen her omfatter avslutning av petroleumsvirksomhet.

Har plattformer eller tilhørende driftsutstyr vært til reparasjon, ombygging eller vedlikehold utenfor merverdiavgiftsområdet, vil det kunne gjeninnføres avgiftsfritt. Disse tjenestene ville ellers vært avgiftspliktige etter § 3-29 jf. § 4-11 (4). Hvor grunnlaget for innførselsmerverdiavgiften ville vært verdien av det arbeid som ble utført på plattformen utenfor merverdiavgiftsområdet.

6.3 Varer i forbindelse med arbeid på rørledninger

§ 7-5 (2) gir fritak for merverdiavgift når eierselskapet innfører varer til bruk ved bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold rørledninger i petroleumsvirksomhet.

Fritaket er begrenset til å gjelde eierselskapets egen innførsel. Dersom annen virksomhet fører varene inn i merverdiavgiftsområdet for så å selge de videre til rørledningsselskapet, må virksomheten som tar seg av innførselen beregne merverdiavgift for innførselen men får fritak for avgift ved salget til rørledningsselskapet gjennom § 6-11 (4) og fradragsrett for innførselsmerverdiavgiften.

For en vurdering som må foretas av bruksvilkåret i § 7-5 (2) vises til kap. 3.6.4 som omhandler tilsvarende bruksvilkår etter § 6-11 (4).

7 Sammendrag

Målet med denne oppgaven har vært å gjøre rede for de bestemmelsene som gjelder omsetning av varer og tjenester til bruk i petroleumsvirksomhet tilknyttet norsk kontinentalsokkel og hvordan de skiller seg fra hverandre.

Det er gitt utstrakte fritak for denne omsetningen gjennom bestemmelsene i §§ 6-11 og 6-32 for det som angår henholdsvis innenlands omsetning av plattformer mv. og omsetning til bestemte kjøpergrupper som skal likestilles med eksport. I tillegg kommer de generelle eksportbestemmelsene i mval. §§ 6-21 og 6-22 til anvendelse på flere tilfeller som følge av endringen i merverdiavgiftslovgivningens geografiske virkeområde. Også innføringen av egne regler for fjernleverbare tjenester kompliserer rettstilstanden. Dette fører til at man må vurdere forholdet mellom særlig bestemmelsen i § 6-32 og de generelle eksportbestemmelsene. For eksempel vil en arkitekttjeneste for et påbygg til plattform på norsk kontinentalsokkel, være fullt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Derimot vil det være en fjernleverbar tjeneste. Omsetning mellom to næringsdrivende hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet vil derfor være avgiftspliktig etter eksportbestemmelsen i mval. § 6-22 (2), jf. § 3-1. Det vil så være nødvendig å vurdere om tjenesten likevel kan være fritatt for merverdiavgift etter § 6-32 som en tjeneste til bruk i havområder utenfor merverdiavgiftsområdet i forbindelse med utforskning og utnytting av undersjøiske naturforekomster.

Spørsmålet handler om hvilken bestemmelse tilfellet skal følge: § 6-22 (2) som en særregel for fjernleverbare tjenester eller § 6-32 som en særregel for petroleumsvirksomhet. Et moment som taler for sistnevnte er at reglene for fjernleverbare tjenester kom inn i loven etter reglene om omsetning av varer og tjenester til petroleumsvirksomhet. Skal § 6-22 (2) følges burde det vært tatt inn i § 6-32 at det ved omsetning av fjernleverbare tjenester skal tas hensyn til om mottakeren av tjenesten er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet og ikke hvor tjenesten er i bruk. Dette er ikke gjort.

Problemstillinger knyttet til bestemmelsene i mval. § 6-11 og 6-32 har videre størst betydning for virksomhet som ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret. Disse ville ikke hatt fradrag for den inngående avgiften de måtte betalt dersom omsetningen ikke var fritatt. For virksomhet registrert i merverdiavgiftsregisteret har bestemmelsene mindre betydning da disse uansett ville hatt fradrag for inngående merverdiavgift. Bestemmelsene fungerer dermed som hinder for at virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet skal få en likviditetsmessig ulempe i forhold til virksomhet med fradrag. Refusjon av betalt merverdiavgift som virksomhetene hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet kan kreve, tar betydelig mye lenger til å få enn betaling fra staten til registrert virksomhet når denne har en inngående avgift som overstiger utgående avgift.

Fritakene er videre kompliserte og veldig tekniske. Regelverket kan i mange tilfeller være vanskelig å forstå og de utstrakte kravene til dokumentasjon kan føre til at virksomheter mister fradrag som følge av små formelle feil, jf. for eksempel kravet til at enkelte salgsdokumenter skal merkes med "Merverdiavgift ikke beregnet" i tillegg til at dette gjerne fremgår av fakturaen ellers. En gjennomgang og opprydding av regelverket burde foretas med sikte på å sikre et oversiktlig regelverk, for petroleumsvirksomhet og virksomheter som omsettes til petroleumsvirksomhet, som er lett å følge.

8 Kilder

8.1 Lover

- 1814 Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814 (Grunnloven)
- 1963 Lov om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster av 21. juni 1963 nr. 12
- 1969 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 1969 nr. 66
- 1973 Endringslov av 8. juni 1973
- 1974 Endringslov av 12. juni 1974
- 1996 Lov om petroleumsvirksomhet (petroleumsloven) av 29. november 1996 nr. 72
- 1997 Lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar 1997 nr. 19
- 2003 Lov om Norges territorialfarvann og tilstøtende sone (territorialfarvannsloven) av 27. juni 2003 nr. 57
- 2007 Lov om toll og vareførsel (tolloven) av 21. desember 2007 nr. 119
- 2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009 nr. 58

8.2 Forskrifter

- 1974 Forskrift av 19. februar 1974 nr. 3944 (Nr. 27) om omsetning av varer og tjenester til bruk til havs i forbindelse med utforsking og utnytting av undersjøiske naturforekomster.
- 2004 Forskrift av 1. desember 2004 nr. 1558 Forskrift om bokføring (bokføringsforskriften)
- 2008 Forskrift av 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften)
- 2009 Forskrift av 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)

8.3 Forarbeider

| | |
|----------------------------|---|
| Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) | Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven) |
| Ot.prp. nr. 32 (1972-1973) | |
| Ot.prp. nr. 46 (1973-1974) | |
| Ot.prp. nr. 48 (1979-1980) | |
| Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) | Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift |
| Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) | Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) |

8.4 Andre vedtak

Toll- og avgiftsdirektoratets vedtak av 10. juli 2002

Finansdepartementets vedtak av 14. januar 2011 Delegering av myndighet etter merverdiavgiftsloven § 6-11 fjerde ledd annet punktum og § 7-5 annet ledd annet punktum

St.vedtak av 27. november 2012 Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2013 (kap. 5521 post 70)

Finansdepartementets vedtak av 25. februar 2013. Delegering av myndighet etter merverdiavgiftsloven

8.5 Andre offentlige dokumenter

Finansdepartementet Brev av 27. mai 1983.

Brev av 16. februar 1988

Brev av 4. mai 1992.

Brev av 8. mai 1992

Fortolkningsuttalelse av 3. april 2013 vedrørende spørsmål om omsetning på utvinningstillatelser er merverdiavgiftspliktig etter gjeldende rett.

Skattedirektoratet Rundskriv nr. 13 av 22.01.71.
U 3/71 av 10. mars 1971 nr. 8
Brev av 4. desember 1975.
Av 14/78 av 19. juni 1978 nr. 5
Brev av 11. april 1980
Brev av 2. mars 1981
Brev av 7. desember 1984 til Finansdepartementet.
Av 10/85 av 24. mai 1985 nr. 3
Avg.m nr. 24/89
Brev av 30. januar 1996
SKD 8/10 Avgiftsbehandlingen for fjernleverbare tjenester

8.6 Dommer

Rt. 1996 s. 51

Rt. 2007 s. 1401

8.7 Klagenemda for merverdiavgift

KMVA 3184 av 12. mars 1996

8.8 Nettdokumenter

Kommentar til petroleumsloven. Ulf Hammer ... [et al.]. Norsk lovkommentar nettversjon [Sisert 9. april 2013]

Skattedirektoratet. *Merverdiavgiftshåndboken 2013.* 9. utgave. Oslo 2013 (Sisert fra lovdata)

8.9 Litteraturliste

MVA-kommentaren (2011)

Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal *MVA-kommentaren*. 4. utgave. Oslo, 2011.

Romsøe (1997)

Romsøe, Yngvar *Merverdiavgift og investeringsavgift i oljevirksomheten*. Stavanger, 1997.